

AS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A RECEITA (PIS E COFINS) DIANTE DA NOVA REALIDADE CONTÁBIL

Heron Charneski

Advogado e Contador. LL.M. em Direito Comercial Internacional pela University of California – Davis.

Introdução

A Lei nº 11.638, de 27/12/2007, representa o marco legal do início do processo de convergência do Brasil aos padrões internacionais de contabilidade¹. Ao alterar o capítulo contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15/12/1976), dispara um processo de revisão da própria Contabilidade no País. Seguiram-se à Lei nº 11.638/07 deliberações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), emitidas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade²; a Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que promove outros ajustes no mesmo capítulo contábil da Lei das S.A. e institui o Regime Tributário de Transição (RTT); e a Lei nº 12.249, de 11/06/2010, que sela a competência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional – o que vem ocorrendo, com base nos mesmos padrões internacionais³.

Dentre as muitas questões suscitadas por esse novo cenário, destacou-se a preocupação quanto aos potenciais efeitos tributários das modificações contábeis. O processo tributário sempre exerceu forte pressão sobre os padrões contábeis utilizados no País, impondo restrições à sua plena utilização nas últimas décadas. Agora, a partir de uma nova realidade contábil, com esteio em alterações na legislação societária, como o sistema de tributação reagiria?

Desde a entrada em vigor da Lei nº 11.638/07, as considerações jurídicas a respeito da neutralidade tributária das mudanças contábeis têm sido informadas, majoritariamente, pelo conceito de “renda” na sua relação com a incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Ocorre-nos, contudo, propor uma inflexão para uma discussão aparentemente reflexa: a eventual sensibilidade das alterações contábeis em relação à incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) com supedâneo no conceito de “receita” introduzido pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003.

¹ *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, emitidos pelo *International Financial Standard Board (IASB)*.

² O § 5º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, na nova redação, prevê que “as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”.

³ Exemplo disso é a Resolução CFC nº 1.255, de 10/12/2009, que estende o processo de convergência às normas internacionais às pequenas e médias empresas.

A contribuição ao PIS e a COFINS, extremamente profícuas em termos de arrecadação⁴ e de legislação (já definidas como integrantes de um “complexo microssistema tributário”⁵), demandam uma análise própria, à luz do processo de convergência contábil. Assim é que o presente estudo busca dois objetivos: em primeiro lugar, estimular o início de uma discussão específica acerca do processo de convergência contábil na sua relação com as contribuições sobre a receita; em segundo, identificar questões práticas verificadas nesse processo e sua culminância na apuração dos referidos tributos.

I. Um pouco mais sobre Direito e Contabilidade e o Regime Tributário de Transição

A apreensão da autonomia necessária entre os campos de atuação do Direito e da Contabilidade talvez tenha sido a grande novidade introduzida pela Lei nº 11.638/07. Em estudo anterior⁶ produzido ainda sob o influxo da entrada em vigor da Lei nº 11.638/07, refutávamos a ideia de que os princípios contábeis, apenas porque “geralmente aceitos”, constituiriam fontes do Direito ou já pertenceriam à categoria das normas jurídicas. Faltar-lhes-ia a coercitividade e a abrangência geral que, em nosso ordenamento jurídico, apenas a sua positivação poderia assegurar. A ideia oposta também merece ser testada. O fato de o processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio ter sido muitas vezes influenciado pelo sistema jurídico, especialmente em países que seguem o sistema romano-germânico, de tradição mais legalista, não deveria restringir a aplicação dos princípios contábeis em si mesmos ou a autonomia científica da contabilidade. A propósito, a incorporação de regras contábeis ao ordenamento jurídico-societário não esgota o desenvolvimento das práticas contábeis; a própria Lei nº 11.638/07 reconheceu que a convergência contábil só poderia ser completa com a atribuição de competência à CVM e aos órgãos reguladores para a plena adoção de normas de contabilidade segundo o padrão internacional. Assim, nem os princípios contábeis criam, por sua simples aceitação geral, direitos e obrigações no sentido que caracterizam as relações jurídicas, nem as regras jurídicas devem comandar os princípios ou regras contábeis mais aptos à mensuração do patrimônio.

⁴ A arrecadação das duas contribuições, no total de R\$ 184,7 milhões em 2010, respondeu por 22,36% da arrecadação total de receitas federais, conforme informações da Receita Federal (disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2010/Apresentacaodez10.ppt#548,4,Slide 4>. Acesso em: 18 jul. 2011).

⁵ Expressão utilizada por Rodrigo Caramori Petry (Os Regimes Tributários das Contribuições Cofins e PIS/Pasep – Novas Alterações e seus Contornos Constitucionais. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 138/96).

⁶ CHARNESKI, Heron. “Uma lei clara: a Lei nº 11.638/07 e a estabilização, na contabilidade, de conflitos tributários e societários”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 155/35.

Conforme Natanael Martins, “o que se deve levar em consideração em cada caso é a disciplina que se pretende observar, pois, se uma não se submete a outra, na disciplina do Direito, especialmente do Direito Tributário, cabe verificar como as normas de tributação tratam os fatos ou eventos contábeis descritos na contabilidade”⁷. Em muitos casos, os conceitos contábeis e jurídicos serão efetivamente coincidentes ou complementares. Em outros, poderão ser irreconciliáveis, como no caso da dicotomia, exacerbada com a convergência contábil, entre essência econômica (prevalente para a Contabilidade⁸) e natureza jurídica (prevalente para o Direito⁹) das operações.

Seja como for, há muito tempo deixou de ser estranha ao Direito brasileiro a existência de diferenças entre a apuração do lucro segundo as regras tributárias e segundo as práticas contábeis. O disposto na redação original do parágrafo 2º do art. 177 da Lei das S.A. já determinava que a companhia observasse, em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevessem métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinassem a elaboração de outras demonstrações financeiras. A Lei nº 11.638/07 veio, então, aprofundar a separação entre critérios contábeis para fins tributários e societários. Em um primeiro momento, por meio de um método (de aplicação complexa, é verdade) que consistia em elaborar inicialmente as demonstrações contábeis segundo as regras tributárias, para atendimento ao Fisco, e em seguida efetuar, na mesma escrituração mercantil, lançamentos contábeis adicionais que assegurassem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras de acordo com o novo padrão contábil¹⁰. Em um segundo momento, a Lei nº 11.941/09 revogou o método de harmonização da Lei nº 11.638/07 e introduziu o Regime Tributário de Transição (RTT). O RTT trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis da Lei nº 11.638/07 e da própria Lei nº 11.941/09, e atomiza a separação entre as escritas contábil e fiscal.

⁷ MARTINS, Natanael. A Realização da Renda como Pressuposto de sua Tributação. Análise sobre a Perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 356-357.

⁸ De acordo com Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos (*Manual de contabilidade societária*, São Paulo, Atlas, 2010, p. 21), a prevalência da essência sobre a forma significa que “o profissional que contabiliza, bem como o que audita, devem, antes de mais nada, conhecer muito bem a operação a ser contabilizada e as circunstâncias que a cercam. Assim, não basta simplesmente contabilizar o que está escrito. É necessário ter certeza de que o documento formal represente, de fato, a essência econômica dos fatos sendo registrados”.

⁹ Em tempo, João Francisco Bianco (*Aparência Econômica e Natureza Jurídica*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.), *ob. cit.*, p. 176) lembra que o chamado princípio contábil da “primazia da substância sobre a forma” poderia ser melhor definido como “primazia da substância econômica sobre a natureza jurídica do negócio realizado”, pois “a forma, em Direito, significa a maneira por meio da qual o negócio jurídico é exteriorizado, não tendo qualquer relação com a sua natureza jurídica”.

¹⁰ Essa era a previsão da alteração efetuada pela Lei nº 11.638/07 no parágrafo 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, complementada pela inserção do parágrafo 7º no mesmo dispositivo, determinando que “os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2o deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários”. Como eram ajustes na mesma contabilidade, não se tratava exatamente da criação de um livro próprio para apuração do lucro contábil, mas da utilização do próprio Livro Diário para esse fim.

O Regime Tributário de Transição, optativo para os anos-calendário de 2008 e 2009 e obrigatório a partir de então¹¹, inverte a solução da Lei nº 11.638/07: agora, para apuração do Lucro Real, parte-se do lucro líquido contábil “puro” (quer dizer, apurado apenas segundo as novas regras contábeis), e os ajustes de harmonização com as regras tributárias serão procedidos no próprio Livro de Apuração do imposto (o LALUR), a partir dos saldos dos lançamentos realizados no âmbito da escrituração denominada Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT). O FCONT, instituído pela IN RFB nº949, de 16/06/2009, e destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT, é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, conforme definição regulamentar¹².

A própria Lei nº 11.941/09 externou as duas diretrizes fundamentais que regem o Regime Tributário de Transição: 1) a **neutralidade tributária** das regras contábeis introduzidas: a) pela Lei nº 11.638 e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941/09, no que modificaram o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas previstos na legislação societária; e b) pelas normas expedidas pela CVM e pelos demais órgãos reguladores, no que visarem a alinhar a legislação específica aos padrões internacionais de contabilidade¹³; e 2) a **higidez contábil**, pois a pessoa jurídica sujeita ao RTT fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com a Lei das S.A. ou com as normas da CVM e dos demais órgãos reguladores¹⁴.

A Lei nº 11.941/09 reservou ainda o art. 21 para prescrever que as opções pelo RTT, referentes à apuração do IRPJ sob os regimes do Lucro Real ou do Lucro Presumido, implicam a adoção do Regime também na apuração da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

II. Envolvimentos constitucionais e legislativos das contribuições sobre a receita

A despeito de um tratamento aparentemente reflexo ao IRPJ e à CSLL dispensado pela Lei nº 11.941/09, as contribuições sociais sobre a receita possuem particularidades que começam na própria distribuição constitucional de competências tributárias.

Com efeito, dispõe o art. 149, *caput*, da Constituição Federal que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas,

¹¹ Conforme o art. 15, § 2º, I, e § 3º, da Lei nº 11.941/09.

¹² Conforme os arts. 7º e 8º da IN RFB nº 949/09.

¹³ Conforme o art. 15, § 1º, da Lei nº 11.941/09.

¹⁴ Conforme o art. 17, § 2º, da Lei nº 11.941/09.

observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. A compreensão dessas várias contribuições de competência da União como autênticos tributos, a partir de consolidada jurisprudência do Pretório Excelso¹⁵, atrai à sua imposição a incidência de diversos princípios constitucionais que orientam o sistema tributário, e não apenas dos mencionados no próprio dispositivo. Legalidade tributária estrita (art. 150, I, da Constituição), igualdade tributária (art. 150, II, da Constituição) e capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição), em especial, passam a ser princípios inafastáveis na instituição e cobrança das contribuições – o que é da maior importância quando se analisam repercussões de regras contábeis sobre a incidência desses tributos.

A rígida repartição de competências tributárias na Constituição Federal define, além disso, a matéria tributável pelo ente competente. No caso, cumpre recuperar o histórico normativo envolvido com a incidência das contribuições sociais de que cuida o presente estudo.

A Lei Complementar nº 7, de 07/09/1970, instituiu o Programa de Integração Social (antes mesmo da Constituição Federal de 1988, cujo art. 239 destinou sua arrecadação ao financiamento do seguro-desemprego), mediante um fundo que seria constituído com recursos próprios da empresa, calculados com base no *faturamento* (art. 3º, b). Já a Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, instituiu a contribuição social para financiamento da Seguridade Social devida pelas pessoas jurídicas e equiparadas, incidindo sobre o seu faturamento mensal, “assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º). A instituição da COFINS vinha respaldada, na própria Lei Complementar nº 70/91, pelo inciso I do art. 195 da Constituição de 1988, que, em sua redação original, previa a incidência de contribuições sociais para financiamento da seguridade social sobre “o faturamento” dos empregadores.

As bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS foram unificadas e ampliadas com o advento da Lei nº 9.718, de 27/11/1998. Segundo a Lei nº 9.718/98, essas contribuições passariam a ser calculadas sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado (art. 2º); o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica (art. 3º, *caput*); e a receita bruta seria entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (art. 3º, § 1º). Curiosamente, a própria Lei nº 9.718/98 já encenava um descolamento entre a natureza jurídica das receitas e a sua mera classificação contábil – ainda que com o claro intuito de proteger a nova base de cálculo escolhida pelo legislador de artifícios contábeis tendentes a evitar a incidência das contribuições.

¹⁵ Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 06/11/1992.

Argumentou-se, no entanto, que a Lei nº 9.718/98 teria extrapolado os limites constitucionalmente previstos para a instituição de contribuições sobre o faturamento. Mais, que a inconstitucionalidade não teria sido sanada com o posterior advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, que, ao alterar a redação do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, ampliou a permissão de incidência das contribuições de “faturamento” para “a receita ou o faturamento”.

Essa interpretação, como é sabido, restou confirmada pelo Plenário do Supremo Tribunal em julgamentos realizados em novembro de 2005. Em um dos julgados, o voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, afastando a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98¹⁶ no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, assentou como “receita bruta ou faturamento” apenas “o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa”¹⁷.

Contudo, o mesmo raciocínio desenvolvido em relação à Lei nº 9.718/98 abriu espaço para que novas leis submetessem à incidência das contribuições todas as receitas do contribuinte, agora com suporte na Emenda Constitucional nº 20/98. Dessa vez, a pretexto de introduzir a sistemática *não cumulativa* da contribuição ao PIS e da COFINS, foram editadas as Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003. Na legislação da incidência não cumulativa, aplicável como regra às pessoas jurídicas tributadas com base no regime do lucro real¹⁸, é reintroduzido o conceito de que as contribuições têm como “fato gerador” o “total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, infirmado-se ainda que “o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”¹⁹. Ainda que as novas leis tenham mantido a confusão terminológica da Lei nº 9.718/98 ao equiparar os termos “faturamento” e “receita bruta” a todas as receitas do contribuinte, nem por isso deixaram de encontrar suporte constitucional: como visto, após a Emenda nº 20/98, a Lei Maior passou a permitir a incidência de PIS e COFINS sobre “a receita ou o faturamento”. Assim, a partir das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, é curial analisar qual o sentido jurídico do termo “receita”, na dimensão em que passa a constituir o núcleo da incidência das contribuições.

Se é certo que o significado do termo “receita” não foi explicitado pela Constituição Federal, sua compreensão como elemento definitivo e positivo de acréscimo patrimonial é praticamente um consenso doutrinário. Solon Sehn recupera doutrina jurídica coesa sobre o assunto

¹⁶ Recentemente, o art. 79, XII, da Lei nº 11.941, de 27/05/2009, acabou por revogar o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mantendo, no regime dessa lei, apenas o conceito de “faturamento” como apto à incidência de PIS e COFINS.

¹⁷ Recurso Extraordinário nº 346.084/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 15/08/2006.

¹⁸ Conforme art. 8º e 10, I, da Lei nº 10.833/03.

¹⁹ Conforme o art. 1º, *caput*, e § 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

que coloca em evidência a necessidade de repercussão patrimonial positiva como característica das “receitas”, repercussão essa não verificada nos simples ingressos de caixa²⁰. Integram-se definitivamente ao patrimônio da empresa, “a receita corresponde ao elemento positivo que compõe a renda da pessoa jurídica, considerado de forma isolada, independente da dedução de custos, despesas, participações ou provisões”, como escreve²¹. E, nesse particular, as normas contábeis em vigor não discrepam. O Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas²², em seu item 7, começa definindo a receita como “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades normais de uma entidade que resultam no aumento do Patrimônio Líquido”.

Dessa forma, evidencia-se que o termo “receita”, como critério balizador da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, deve significar o elemento inicial, anterior à dedução de custos e despesas e à formação da renda, do acréscimo patrimonial definitivo.

Ao mesmo tempo, de acordo com Leandro Paulsen²³, “embora o conceito de receita seja mais largo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita. A análise da amplitude da base econômica ‘receita’ precisa ser analisada sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e o da isonomia”. Para ser tributável, então, o elemento positivo deve corresponder a um acréscimo patrimonial revelador de capacidade contributiva e aderente aos demais princípios que regem o sistema tributário, sob pena de se negar a própria natureza tributária das contribuições. Assim como é irrelevante a denominação ou a classificação contábil para que se identifique a hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS nos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, tampouco o mero lançamento “a crédito” no resultado contábil é apto, por si só, à identificação definitiva da ocorrência jurídica do fato “receita”.

III. As contribuições sobre a receita diante da nova realidade contábil

Diante do processo de convergência contábil descrito no início deste artigo, a já problemática identificação da matéria tributável pela contribuição ao PIS e pela COFINS passa a revelar ao menos duas preocupações básicas. Primeiro, a eventual influência de novos critérios contábeis sobre a composição da base de cálculo tributável pelas contribuições. Segundo, o eventual impacto tributário das normas contábeis que regem o *momento* do reconhecimento das receitas.

Em relação à primeira preocupação, esta tem origem na ampliação de hipóteses de reconhecimento contábil de receitas, sob a ideia de que a essência econômica, e não a natureza

²⁰ SEHN, Solon. *COFINS incidente sobre a receita bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 117.

²¹ SEHN, Solon. *ob. cit.* p. 121.

²² Aprovado pela Deliberação CVM nº 597, de 15/09/2009, e pela Resolução CFC nº 1.187, de 28/08/2009.

²³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011. p. 501.

jurídica das operações, governa o registro contábil. Duas situações *novas* – isto é, trazidas pelo processo de convergência – podem ajudar a ilustrar esse fenômeno.

A primeira situação é a das subvenções em sentido amplo. Vistas sob a perspectiva do Direito Financeiro, as subvenções implicam transferências de recursos do Poder Público para o particular, em que o elemento pecuniário da transferência é de rigor. Já sob a égide da essência econômica, as normas contábeis em vigor definem a subvenção governamental como “uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela”²⁴. De acordo com o novo conceito contábil, pois, simples isenções de tributos (por exemplo, do IPTU sobre o imóvel em que será construída uma fábrica no município “X”) poderiam constituir subvenções no sentido técnico, o que já foi refutado pelas autoridades tributárias²⁵. De todo modo, para fins contábeis, sendo caracterizada uma subvenção, independentemente da sua finalidade, ela passaria a ser registrada como receita do período, e não poderia mais ser creditada diretamente no patrimônio líquido²⁶.

Outra situação *nova* diz respeito ao registro dos chamados “ajustes a valor presente” de ativos e de passivos. A Lei nº 11.638/07 introjetou na Lei das S.A. a previsão contábil de que os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo e as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente (sendo os demais ativos e passivos ajustados quando houver efeito relevante)²⁷. Os ajustes a valor presente e as suas reversões, reconhecidos como receita operacional ou financeira, conforme o caso²⁸, têm como objetivo demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro, com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais²⁹. O art. 23 da Lei nº 11.941/09, na redação submetida à sanção presidencial, previa textualmente que, “a fim de preservar a

²⁴ De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenções, aprovado pela Deliberação CVM nº 555/08 e pela Resolução CFC nº 1.305/10. O item 15 do CPC 07 analisa: “assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado”.

²⁵ O Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, referia que “Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção”.

²⁶ Essa é a previsão do item 12 do CPC 07. Vale lembrar que a Lei nº 11.638/07 revogou as alíneas *c* e *d* do § 1º do art. 182, da Lei nº 6.404/76, que previam o registro, pelas sociedades por ações, como reserva de capital no Patrimônio Líquido, do prêmio recebido na emissão de debêntures e das doações e subvenções para investimento.

²⁷ Conforme o inciso VIII do art. 183 e o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404/76.

²⁸ Conforme o item 23 do Pronunciamento Técnico CPC 12 - Ajuste a Valor Presente, aprovado pela Deliberação CVM nº 564/08 e pela Resolução CFC nº 1.151/09, “As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional”. Vale lembrar, em relação às *reversões* de ajustes a valor presente contabilizadas como receitas financeiras, que atualmente as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas submetidas à incidência não cumulativa estão reduzidas a zero, pelo Decreto nº 5.442, de 09/05/2005.

²⁹ Conforme o Anexo do Pronunciamento Técnico CPC 12 - Ajuste a Valor Presente.

neutralidade tributária prevista no § 1º do art. 15 desta Lei, os métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, relativos às contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo ou a valor presente, não produzirão efeitos para fins de imposto de renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep”. Contudo, o dispositivo foi vetado à época pelo Presidente da República, sob o argumento de que estaria instituindo “uma isenção tributária travestida de neutralidade”.

Independentemente desse veto presidencial, entendemos impossível considerar que o simples registro de “receitas” como as de subvenções ou as de ajustes a valor presente de ativos e passivos torne os respectivos valores passíveis de oferecimento à tributação de PIS e COFINS. Segundo o parâmetro de análise utilizado, os lançamentos de “receitas” destinados apenas ao atendimento das novas regras contábeis em vigor após as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 não são, por si só, representativos de acréscimo patrimonial definitivo e reveladores de capacidade contributiva específica³⁰. Cabe aqui, até mesmo, a antiga ressalva de que a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, cabendo à autoridade fiscal apenas verificar o correto cumprimento da legislação tributária quanto ao que constitui receita tributável³¹.

Por isso andou bem, em parte, o art. 12 da Instrução Normativa nº 949/09, quando prescreveu:

“Art. 12. As pessoas jurídicas sujeitas ao RTT deverão apurar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de acordo com a legislação de regência de cada contribuição, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se referem os arts. 2º a 6º, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638, de 2007, da Lei nº 11.941, de 2009, e da regulamentação”.

A ressalva fica por conta da limitação do tratamento dispensado pelo dispositivo regulamentar às pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT) previsto na Lei nº 11.941/09. A redação dá a entender que apenas a pessoa jurídica que realizar os ajustes extracontábeis preconizados pelo Regime de Transição poderá deixar de oferecer à tributação os valores que passariam a ser escriturados como receitas por imposição das novas regras contábeis. Contudo, como referido, assim como a contabilidade se independizou da “forma jurídica”, também

³⁰ A Medida Provisória nº 540, de 02/08/2011, ao instituir a contribuição previdenciária sobre a receita para setores como o calçadista e moveleiro, em substituição à incidência da “quota patronal” sobre a folha, exclui expressamente da nova incidência os ajustes a valor presente, quando o art. 9º, I, dispõe que, para fins dessa incidência, “a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

³¹ Parecer Normativo CST nº 347, de 08/10/1970.

a forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 não deveria ser definitiva para a imposição de PIS e COFINS, ainda que existisse o RTT. Analisada de maneira pragmática, porém, o Regime de Transição parece nesse aspecto uma indução legal inescapável, inclusive em razão da sua obrigatoriedade a partir do ano-calendário de 2010. No caso das subvenções para *investimento*³², das doações feitas pelo poder público e do prêmio na emissão de debêntures, por exemplo, conta o fato de que o parágrafo único do art. 21 da Lei nº 11.941/09 consagra expressa exclusão das bases de cálculo de PIS e COFINS de valores registrados em conta de resultado, para fins de aplicação do RTT.

A segunda preocupação endereçada pela convergência contábil na relação com a imposição da contribuição ao PIS e da COFINS diria respeito ao *momento* do reconhecimento dessas receitas. Com efeito, o art. 1º, nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, menciona apenas que são tributáveis pelas contribuições as receitas “auferidas” pela pessoa jurídica. Não compreendemos a expressão como indutora ao reconhecimento das receitas apenas quando *recebidas* em dinheiro ou equivalente, o que caracterizaria o regime de caixa. Quando a legislação mais atualizada da contribuição ao PIS e da COFINS quis prever o “regime de caixa” como critério para definir o momento para o reconhecimento das receitas, fez isso de forma expressa³³. Critérios que induzem ao reconhecimento da receita tributável antes do seu recebimento em dinheiro ou equivalente não seriam incongruentes com a Constituição Federal, desde que a receita possa ser considerada auferida, com integração definitiva ao patrimônio, econômica ou financeiramente³⁴. A questão é entender o momento em que uma receita pode ser considerada *auferida* ou *ganha*, independentemente da sua realização em moeda³⁵.

Por vezes, o regime de reconhecimento de receitas segundo a sua *competência* é indevidamente confundido com o momento da emissão do documento fiscal de venda³⁶. Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos explicam a defasagem existente entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos; nesse caso, escrevem,

³² De caracterização muitas vezes controvertida, as subvenções para investimento, ao contrário das subvenções para custeio, seriam aquelas transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, conforme o Parecer Normativo CST nº 112/78.

³³ Exemplos desse procedimento legislativo incluem os contratos com prazo de execução superior a um ano de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos (art. 8º da Lei nº 10.833/03); as variações cambiais de direitos e obrigações (art. 30 da MP nº 2.158-35/01); as receitas das vendas de bens e da prestação de serviços das pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido, desde que adotem o mesmo critério para o IRPJ e a CSLL (art. 20 da MP nº 2.158-35/01, c/c a IN nº 104, de 24/04/1998).

³⁴ Na incidência não cumulativa de PIS e COFINS, há uma natural indução ao regime de competência, para confrontação com os custos passíveis de crédito (não faria sentido tributar-se por caixa e creditar-se por competência).

³⁵ O art. 187, § 1º, a, da Lei das S.A. dispôs que “na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda”. O dispositivo não define o “regime de competência”; afasta, apenas, a possibilidade de reconhecimento de receitas pelo seu recebimento em moeda.

³⁶ Nas chamadas “vendas para entrega futura”, as legislações estaduais preveem a emissão da nota fiscal antes da entrega da mercadoria, para suportar o faturamento; e, quando da sua entrega efetiva ao comprador, outra nota é emitida.

“devem ser registrados como receitas somente na entrega dos produtos, ou seja, quando da passagem da posse do ativo para o comprador”³⁷. A posição é consistente com as diretrizes das normas contábeis internacionais. O já referido Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, prevê que o reconhecimento de receitas, na venda de bens, ocorre quando o vendedor transfere os riscos e o controle sobre os produtos para um comprador, ou seja, em termos jurídicos, com a *tradição* do produto. Isso porque, de acordo com Marcos Shiguelo Takata³⁸, “no caso de venda de mercadorias, o direito adquirido sobre o preço se estabelece sobre os valores do preço quando o vendedor cumpre sua obrigação (ou dever)”. Assim, aprofunda-se a noção do regime contábil dito “de competência” com ênfase no cumprimento das obrigações contratuais assumidas.

À diferença de critérios entre a legislação tributária que autoriza a adoção do regime de caixa e as regras contábeis que estampam na entrega do produto o momento para consideração da realização da receita na venda de bens, novamente o Regime Tributário de Transição da Lei nº 11.941/09 contemplou uma regra de harmonização. No mundo do RTT, o reconhecimento da receita a ser oferecida às bases de cálculo de PIS e COFINS seguirá a respectiva legislação de regência (se for o caso, no momento do recebimento), sem alteração da forma de reconhecimento prevista para apuração do resultado societário. É o casamento das ideias de neutralidade tributária e higidez contábil. O mecanismo para essa compatibilização foi descrito no § 2º do art. 12 da IN RFB nº 949/09 como uma espécie de “diferença temporária” na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS. Isso quer dizer que haverá o controle, mediante adições e exclusões às respectivas bases de cálculo, em razão da contabilização das receitas segundo o “regime de competência” e que a legislação autorizar o diferimento da tributação.

Se não há abertura na própria legislação tributária ao reconhecimento das receitas quando do seu recebimento, a compreensão do regime de competência como critério de identificação do momento do reconhecimento de receitas auferidas para efeitos de PIS e COFINS pode aproveitar a noção contida nas normas contábeis internacionais de transferência dos riscos e controles ao adquirente, desde que não colida com a hipótese de incidência das contribuições, em cujo núcleo se situa a necessidade de “repercussão patrimonial definitiva” a amparar o registro.

IV. Envolvimentos da incidência não cumulativa de PIS e COFINS

A incidência não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS também encerra discussão relacionada ao processo de convergência contábil, mas sob outro viés. Afinal, podem as novas regras contábeis influenciar a apuração dos créditos das contribuições, ou a neutralidade

³⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de. (et. al.). *ob. cit.* p. 489.

³⁸ TAKATA, Marcos Shiguelo. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *ob. cit.* p. 303.

tributária dessas novas regras se estende ao direito ao creditamento? E como se situam os créditos cuja apuração toma por base, muitas vezes, conceitos contábeis?

Como é sabido, com a publicação das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, mais tarde alteradas por outros atos legais, conferiu-se aos contribuintes, no âmbito da não cumulatividade de PIS e COFINS, uma lista taxativa de créditos para abatimento dos débitos pertinentes. Embora nem sempre evidentes, eventuais conflitos entre as regras para apuração de créditos das contribuições e as novas determinações contábeis sugerem uma abordagem específica sobre o assunto. Por exemplo, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 admitem créditos das contribuições sobre o “valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica” (art. 3º, V), sem distinguir quanto às modalidades de *leasing* ou à sua finalidade. Os créditos poderão ser aproveitados sobre as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de *leasing*, as quais, de acordo com a legislação tributária³⁹, serão consideradas como **custo ou despesa operacional**, quando incorridas. Em sentido oposto, as novas determinações contábeis enxergam, na essência econômica de algumas modalidades de arrendamento mercantil, uma aquisição, exigindo o registro das contraprestações entre os bens e direitos classificáveis no ativo imobilizado⁴⁰. Sendo incluídas no imobilizado segundo as regras contábeis, as parcelas do *leasing* passariam a ser despesadas segundo as taxas de depreciação, o que poderia suscitar dúvidas até mesmo quanto à sua subsunção à hipótese de créditos de PIS e COFINS prevista no inciso VI das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e restrita aos bens incorporados ao ativo imobilizado, “adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Outro exemplo seria o caso desses mesmos créditos sobre os bens incorporados ao ativo imobilizado, quando seu cálculo toma por base o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês (inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03). Nessa situação, surgem dúvidas quanto ao tratamento das diferenças no cálculo da depreciação, decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07, e pela Lei nº 11.941/09, que prevê a análise periódica dos valores registrados no ativo imobilizado, “a fim de que sejam revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização”.

³⁹ Art. 11 da Lei nº 6.099, de 12/09/1974: “Art. 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil”.

⁴⁰ Conforme a nova redação do art. 179, IV, da Lei nº 6.404/76, conferida pela Lei nº 11.638/07, serão classificados no ativo imobilizado “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Novamente, a neutralidade tributária das modificações contábeis tem sido estendida pela própria autoridade fiscal à apuração de créditos das contribuições no âmbito do Regime Tributário de Transição, com esforço no art. 21 da lei instituidora do Regime (Lei nº 11.941/09). O art. 12, § 1º, da IN RFB nº 949/09, acatou-se em dizer que a apuração dos créditos decorrentes do regime da não cumulatividade de PIS e COFINS deverá ter por base apenas a legislação de regência de cada contribuição, mediante ajustes fiscais específicos, sem influência da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária e da sua regulamentação. Especificamente no caso do teste de vida útil de bens do ativo imobilizado referido acima, e que pode gerar diferenças no cálculo da depreciação, o Parecer Normativo RFB nº 1, de 29/07/2011, conduz à interpretação de que a apuração de créditos de PIS e COFINS deve ter por base a depreciação apurada apenas segundo a legislação tributária⁴¹.

Como regra, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, quando conferiram créditos de PIS e COFINS, não condicionaram o seu aproveitamento à forma de contabilização das operações. Ao contrário da regra de incidência das contribuições, que não pode fugir do arquétipo desenhado na Constituição Federal, o legislador possui maior liberdade na escolha da forma de realização da sua incidência não cumulativa mediante um sistema de créditos⁴². Assim, a forma de contabilização das operações somente constituiria um critério hábil para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS se isso estivesse previsto na legislação de regência e não desfigurasse as diretrizes básicas da não cumulatividade.

Pode-se discutir, é verdade, o aproveitamento de conceitos contábeis na interpretação das normas concessivas de créditos das contribuições. De fato, muitos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, relacionados ao direito ao creditamento, têm tido sua interpretação descansada em normas e conceitos eminentemente contábeis. É o caso de citar, por exemplo, a inclusão no conceito de “custo de aquisição”, como base para os créditos de PIS e COFINS do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não recuperável nas aquisições de bens para revenda⁴³. Aqui, contudo, não há qualquer relação com um eventual reflexo tributário das novas determinações contábeis. Trata-se, na verdade, de interpretação orgânica da legislação tributária que (ela própria) busca, em conceitos contábeis difundidos, a melhor alternativa para disciplinar o sistema de recuperação dos créditos.

⁴¹ Para isso, o Parecer Normativo conclui que “o contribuinte deverá efetuar o ajuste dessas diferenças no Fcont e, conseqüentemente, proceder ao ajuste específico no Lalur, para considerar o valor do encargo de depreciação correspondente à diferença entre o encargo de depreciação apurado considerando a legislação tributária e o valor do encargo de depreciação registrado em sua contabilidade comercial”.

⁴² Entendemos que essa maior liberdade legislativa não é ilimitada, pois o sistema de créditos deve ser minimamente razoável e proporcional aos objetivos de um sistema não cumulativo e, no particular, não deve se dissociar da hipótese de incidência das contribuições.

⁴³ A possibilidade é prevista no art. 8º, § 3º, I, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004.

V. Conclusão

O Regime Tributário de Transição trazido pela Lei nº 11.941/09, complementado pelos registros do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), desenhados na IN RFB nº 949/09, objetiva estabelecer uma espécie de “âncora”⁴⁴ para a neutralidade tributária em relação às modificações decorrentes da nova realidade contábil. No universo do RTT, busca-se harmonizar conflitos entre as novas determinações contábeis e a legislação tributária, prestigiando a última como apta à definição da base de cálculo não apenas dos tributos incidentes sobre a renda (IRPJ e CSLL), como também das contribuições incidentes sobre a receita (PIS e COFINS). Não poderia ser outra a postura do legislador, dada a impossibilidade de que registros contábeis isolados, pela simples razão de sua efetivação em atendimento às mudanças nas práticas contábeis, constituam “receita” na acepção que lhe toma a hipótese de incidência das contribuições. A matéria tributável de PIS e COFINS deve revelar acréscimo patrimonial definitivo e capacidade contributiva, e não ser um mero espelho das novas regras contábeis – calcadas, muitas vezes, em conceitos como o de “substância econômica”, estranhos à forma com que se tem estruturado o sistema tributário nacional. Daí porque meros lançamentos contábeis como os de ajustes a valor presente de ativos e passivos, previstos nas normas contábeis internacionais e incorporados à Lei das S.A., não podem estar alcançados pelas contribuições. Pelos mesmos motivos, entendemos, essa neutralidade tributária do processo de convergência contábil deveria ser respeitada independentemente da opção pelo Regime Tributário de Transição – que, de todo modo, tem-se mostrado um instrumento útil à segurança jurídica, estendendo a neutralidade inclusive ao regime de créditos da incidência não cumulativa de PIS e COFINS.

Finalmente, se bem que se insista com a autonomia da incidência das contribuições em relação ao processo de convergência contábil iniciado no Brasil a partir da Lei nº 11.638/07, o caminho seguinte é evidenciar a importância do diálogo científico e didático entre Direito e Contabilidade. Há diálogo quando uma ciência reflexiona sobre a outra para a sua consolidação. Nesse sentido, acreditamos, a discussão sobre Direito e Contabilidade tende a evoluir.

⁴⁴ Expressão utilizada pelo Parecer Normativo RFB nº 1/2011.