

CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-CONTÁBEIS

(Aproximações e Distanciamentos)

4^o volume

Coordenadores

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA
ALEXSANDRO BROEDEL LOPES

Autores

ALBERTO PINTO
ANA CLÁUDIA AKIE UTUMI
ANA PAULA S. LUI BARRETO
CARLOS HENRIQUE SILVA DO CARMO
EDISON CARLOS FERNANDES
ELIDIE PALMA BIFANO
ELISEU MARTINS
LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA
LUÍS EDUARDO SCHOUERI
MARCOS SHIGUEO TAKATA
MARCOS VINICIUS NEDER
MATHEUS BERTHOLO PICONEZ
NATALIE MATOS SILVA
NATANAEL MARTINS
NELSON CARVALHO
REINALDO RAVELLI NETO
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
RODRIGO DE FREITAS
SERGIO ANDRÉ ROCHA
SÉRGIO DE IUDÍCIBUS
SIMONE DIAS MUSA
TATIANA LOPES
VINICIUS FELICIANO TERSI

DIALÉTICA

São Paulo - 2013

A Limitação à Isenção dos Dividendos pelo Parecer PGFN/CAT 202/2013

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

VINICIUS FELICIANO TERSI

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário e Graduando em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.



Luís Eduardo Schoueri



Vinicius Feliciano Tersi

Introdução

A Lei 11.941/2009, instituidora do Regime Tributário de Transição (RTT), e a Instrução Normativa RFB 967/2009, criadora do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), já renderam numerosos artigos a respeito da inter-relação entre a Contabilidade Societária e a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Vários temas de estudo foram identificados, e alguns deles mereceram pronunciamento da Receita Federal, como os encargos de depreciação pelo Parecer Normativo 01/2011.

Chegou a vez dos dividendos. O Parecer PGFN/CAT 202/2013 tratou da seguinte questão: o lucro apto à distribuição como dividendos isentos seria o lucro apontado pela Nova Contabilidade Societária (após a Lei 11.638/2007) ou o lucro identificado no FCONT pelos critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007, utilizado

na apuração do lucro real?

A questão dos dividendos no RTT não era estranha à doutrina. Os autores, por exemplo, trataram do tema anteriormente, dentro de um estudo mais amplo sobre a pretendida “neutralidade tributária” do RTT.¹ Ali já se defendeu a isenção total dos dividendos porque

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; e TERSI, Vinicius Feliciano. “As inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária?”

definidos pela legislação societária, sem que se possa apontar base legal para alteração do tratamento fiscal dos dividendos com a mudança de sua forma de cálculo. Outros autores trataram do tema no mesmo sentido² ou para dizer que a questão não seria pacífica, e outro raciocínio seria também defensável.³

O Parecer PGFN/CAT 202/2013, nesse sentido, surpreendeu. A conclusão prevê que a isenção dos dividendos, disposta no art. 10 da Lei 9.249/1995, é aplicável até o limite correspondente ao lucro contábil mensurado pelas normas vigentes em 31 de dezembro de 2007. Assim, se inferior ao lucro distribuído na forma da legislação societária, o excesso seria tributado.

O presente estudo retomará os argumentos levados adiante pelo Parecer PGFN/CAT 202/2013 para tratar de suas consequências práticas. Apontadas as dificuldades para cumprimento do disposto no Parecer, será apresentada a função do RTT dentro do cenário transitório atual e qual seria o tratamento dos dividendos nessa realidade. Por fim, as conclusões deste estudo irão questionar a solidez da argumentação do Parecer, o qual, por si só, não vincula a autoridade fiscal em eventuais fiscalizações.

In: LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. V. 2. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 107-150.

² BIFANO, Elidic Palma. “As novas normas de convergência contábil e seus reflexos para os contribuintes”. In: LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. V. 2. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 59-60; FERNANDES, Edilson Carlos. “Encerramento do ano fiscal de 2010 (IRPJ/CSLL no contexto dos IFRS)”. In: LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. V. 2. São Paulo: Dialética, 2011, p. 37; PICONEZ, Matheus Bertholo. “Dividendos e juros sobre capital próprio no novo modelo contábil e seu tratamento tributário”. In: LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. V. 3. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 247-252; DONIAK JR., Jimir. “Dividendos, alteração da Lei das S.A. e RTT”. *Sistema de Informação Abrasca às companhias abertas* n. 1.143. São Paulo: Abrasca, 8.4.2013, pp. 2-7.

³ ROCHA, Sergio André. “As normas de convergência contábeis e seus reflexos para os contribuintes”. In: LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. V. 2. São Paulo: Dialética, 2011, p. 289.

1. O Parecer PGFN/CAT 202/2013 e suas Dificuldades

O Parecer PGFN/CAT 202/2013 manifesta entendimento segundo o qual, dentro do Regime Tributário de Transição, seriam considerados dividendos isentos apenas os valores apurados conforme os métodos contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Um resumo do raciocínio do referido parecer é apresentado abaixo:

- O art. 10 da Lei 9.249/1995, base legal para isenção dos dividendos, é uma norma tributária.

- Pelo RTT, as regras contábeis instituídas pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 não poderiam gerar efeitos tributários nem servir ao cálculo de tributos, com base no princípio da neutralidade tributária.

- Como a norma isentiva é norma tributária, não poderia ser lida em desacordo com o RTT, pois teria havido a cisão do conceito, até então coincidente, entre lucro tributável e lucro distribuível.

- Dessa forma, a isenção do art. 10 da Lei 9.249/1995 só seria aplicável até o limite do lucro apurado com base na escrituração conforme as regras vigentes em 31 de dezembro de 2007 (chamado “lucro fiscal” pelo parecer) e não com base na escrituração comercial atual (denominado “lucro societário”).

Ademais, o Parecer PGFN/CAT 202/2013 busca sustentar que em nenhum momento o “lucro fiscal” corresponderia ao lucro real, base de cálculo do IRPJ, mas, sim, ao lucro líquido contábil conforme a legislação de 2007. Assim, não seria o caso do revogado art. 46 da Lei 8.981/1995, o qual só permitia a isenção dos dividendos até o limite da base de cálculo do IRPJ menos o valor do próprio imposto.

O Parecer, da forma como publicado, aclara muito pouco as consequências do entendimento fazendário. Em nenhum momento, por exemplo, diz como será controlada a diferença entre o dividendo tributado e o dividendo isento. Existe a possibilidade de a diferença entre o “lucro fiscal” e o “lucro societário” ser meramente temporal, positiva no primeiro ano e negativa no segundo.

Um exemplo muito simples está na valoração do ativo biológico. Suponha-se que em 20X1 houve o plantio de soja para colheita no ano seguinte, 20X2. Pelo padrão contábil de 31 de dezembro de 2007, em 20X1 deve ser registrado o ativo a custo, sem trânsito no resultado. No padrão atual, porém, deve-se lançar ao resultado a va-

lorização do ativo biológico a valor justo, como se vendido no estado em que se encontra. Assumindo-se, para simplificação, que o custo de plantio e cultivo foi zero, que a venda ocorreu em 20X2 por 100, e ainda que em 20X1 o valor da plantação era 60, teríamos a seguinte situação:

	20X1	20X2
“Lucro societário” (atual)	60	40
“Lucro fiscal” (2007)	-0-	100
Diferença Temporal	60	(60)

No exemplo acima, ocorreria a situação do Parecer PGFN/CAT 202/2013. Em 20X1, a empresa estaria autorizada a distribuir 60 como dividendos, mas nada pela regra de 2007. Assim, deveria tributar o valor de 60 de alguma forma. Há base legal para retenção na fonte? A que alíquota? O tratamento seria o mesmo para acionistas pessoas físicas e pessoas jurídicas? Nada no Parecer atende a essas questões.

Apesar da falta de esclarecimento sobre o ponto, vamos assumir que os 60 foram tributados em 20X1, como determina o Parecer. No ano seguinte, pela legislação fiscal a companhia poderia distribuir 100, mas estaria impedida de fazê-lo pela legislação societária, pois essa admitiria apenas a distribuição de 40. Como seria concedida aos acionistas em 20X2 a isenção da diferença de 60, tributada em 20X1?

Se, como pretende o Parecer, a neutralidade tributária deva ser observada conforme as regras do RTT, então não haveria controle dessa diferença no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), pois o Lalur se destina aos ajustes já previstos na legislação tributária anterior. Tampouco o FCONT serviria a esse propósito, pois esse serve para controlar diferenças com relação à legislação societária. No caso, tem-se uma diferença criada pela legislação tributária sem reflexo direto na legislação societária. Não faz sentido, portanto, a criação de uma conta “extra” no FCONT inexistente na legislação contábil de 2007 para controle desse fenômeno.

Se houvesse, poderíamos ter a estranha realidade de dizer que os 60 de dividendos “societários” distribuídos em 20X1 seriam um adiantamento dos dividendos “fiscais” devidos em 20X2. Seria necessário que o FCONT fosse, nesses termos, genuíno balanço fiscal.

Porém, se os 60 distribuídos em 20X1 fossem um “adiantamento de dividendos fiscais”, seria ainda assim esse “excesso” tributável? Como se daria esse controle na conta “extra” necessária ao FCONT?

Ainda que houvesse a criação de tal controle, estamos diante de sujeitos passivos diversos (companhia e acionista). Como o registro do “crédito” de 60 isentos seria transferido ao acionista, contribuinte com o ônus do tributo retido em 20X1? Não encontramos nenhum mecanismo na legislação tributária a esse respeito. E se a distribuição de dividendos em 20X2 fosse parcial? A transferência desse “crédito” seria proporcional ao montante distribuído no passado? Como seria feito o controle dessa proporção?

A ingenuidade do Parecer PGFN/CAT 202/2013, portanto, chega a ser perigosa, por criar dificuldades para a própria fiscalização. Atento a uma situação real do RTT de descasamento entre distribuições de dividendos isentos sem total tributação do lucro subjacente, o Parecer esquece que a situação inversa é igualmente possível.

Assim, esclarecidas as dificuldades práticas de adoção do entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, passaremos a propor uma interpretação mais consentânea para o art. 10 da Lei 9.249/1995. Nesse processo, as premissas do Parecer serão postas à prova.

2. A Real Função do RTT

A tensão entre o reconhecimento contábil e tributário do lucro não é nova. Nosso sistema adotava, originalmente, a premissa de que o “lucro real” corresponderia ao lucro contábil ajustado para tributar apenas as atividades normais da empresa.⁴ A Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/1976) representou o rompimento dessa noção, sob o entendimento de que a legislação fiscal não deveria determinar a forma de contabilização do fenômeno econômico. A edição do Decreto-lei 1.598/1977, nesse sentido, seria uma solução temporária até que uma legislação tributária independente fosse editada. Interessante, por sua importância histórica, transcrever a Exposição de Motivos do Decreto-lei 1.598/1977:

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; e TERSI, Vinicius Feliciano. “Algumas ponderações a respeito do Regime Tributário de Transição”. In: FERNANDES, Edison Carlos; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07 (com a redação da Lei 11.941/09)*. São Paulo: MP, 2010, p. 356.

“Era intenção deste Ministério aproveitar a oportunidade para consolidar, por ato legislativo, toda a legislação do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas, a fim de tornar mais acessível aos contribuintes o conhecimento do sistema da legislação, que resulta de alterações esparsas introduzidas, nos últimos 34 anos, no Decreto-lei nº 5.844, de 1943. Com esse objetivo, foi elaborado anteprojeto, divulgado para receber sugestões. O prazo exíguo concedido para análise do anteprojeto, assim como a quantidade de sugestões recebidas para modificação da legislação em vigor, recomendam o adiamento da consolidação legislativa para o próximo ano. O exame das sugestões recebidas requer revisão mais profunda de legislação, e não apenas a consolidação dos preceitos cuja modificação não é exigida pela lei das S.A. 3. O projeto de Decreto-lei ora submetido a Vossa Excelência abrange apenas as alterações na legislação do imposto consideradas necessárias para adaptá-la à Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. O projeto foi elaborado com base no anteprojeto de consolidação já divulgado e tendo em conta as sugestões recebidas quanto à matéria nele contida. Na definição dessa matéria houve a preocupação de, simultaneamente, assegurar funcionalidade à nova lei de sociedades por ações e, na regulação da base de cálculo do imposto, definir sistema coerente que possa se sobrepor à legislação em vigor sem o risco da multiplicação de problemas de interpretação.”⁵

Frustrado o objetivo do legislador, nas décadas seguintes a intromissão da legislação tributária na Contabilidade Societária foi presente e contínua. Ambas, por outro lado, partiam de um paradigma comum de patrimônio, jurídico, de divergências menos profundas.

A Nova Contabilidade, introduzida pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, significou uma ruptura com esse modelo, por confiar à Contabilidade Societária um papel de apuração do patrimônio sob uma perspectiva econômica em vez de jurídica. Apontamos, em estudo anterior,⁶ que a divergência representada por essa ruptura força

⁵ Ministério da Fazenda. “Mensagem nº 16, de 1978”. *Diário do Congresso Nacional*. 22 de março de 1978, p. 252.

⁶ *Op. cit.* (nota 1), p. 113.

a legislação tributária a uma redefinição de seu papel, e não mera adaptação de perspectiva. Essa proposta de trabalho aqui é mantida.

As alterações originais da Lei 11.638/2007 à Lei das Sociedades Anônimas previam a introdução de um parágrafo 7º no art. 177 desta Lei, para que os lançamentos de harmonização do padrão contábil brasileiro ao internacional não tivessem efeitos tributários. A essa previsão se convencionou denominar “neutralidade tributária”. A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 eliminou esse parágrafo 7º, substituído pelo RTT. Ou seja: desde então, já não existe dispositivo legal impondo uma neutralidade genérica.

Nesse contexto, a criação do RTT levou à utilização de um anteparo (o FCONT) para fazer as vezes da Contabilidade vigente em 2007 antes da apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, como se verá no item 3.2, adiante. Ou seja, foi criada uma adaptação de perspectiva enquanto se pensa de que forma a legislação tributária poderia ter seu papel redefinido.

O RTT não tem a pretensão de alcançar a pretendida “neutralidade tributária”. Isso reconhece o próprio legislador implicitamente:

“Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º *O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.*”

A própria lei, observa-se, dispôs que o RTT vigorará até que nova lei, buscando “neutralidade tributária”, discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis. Se o RTT fosse de fato neutro, por que seria necessária uma nova lei? A Exposição de Motivos da Medida Provisória 449/2008 explicita que o objetivo seria remover a insegurança jurídica a respeito dos efeitos tributários decorrentes da aplicação das novas normas contábeis:

“8. A Lei nº 11.638, de 2007, foi publicada no *Diário Oficial da União* de 28 de dezembro de 2007, e entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2008, sem a adequação concomitante da legislação tributária. Esta breve *vacatio legis* e a alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelo referido diploma legal - muitos deles ainda não regula-

mentados - têm causado insegurança jurídica aos contribuintes. Assim, *faz-se mister a adoção do RTT, conforme definido nos arts. 15 a 22 desta Medida Provisória, para neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica.* 9. *O processo de harmonização das normas contábeis nacionais com os padrões internacionais de contabilidade - objetivo maior da Lei nº 11.638, de 2007 - deve prolongar-se pelos próximos anos, razão pela qual, há necessidade de que o RTT não seja aplicável apenas no ano de 2008, mas também no ano de 2009, e, se necessário, nos anos subsequentes, quando, então, ao se descortinar o novo padrão da contabilidade empresarial a ser adotado no País, possa-se regular definitivamente o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade. Nesse contexto, o § 1º do art. 15 da proposição em tela prevê a aplicação do RTT até que seja editada lei regulando definitivamente os efeitos tributários das mudanças nos critérios contábeis, a qual pretende-se que seja neutra, ou seja, que não afete a carga tributária.*”

É dizer: o propósito do RTT foi obter segurança jurídica com o mínimo de efeitos tributários advindos das novas normas contábeis. Isso seria obtido pela forma que se conhecia, ou seja, pela observância do padrão contábil anterior para apuração do lucro real. Essa opção do legislador, porém, não implica uma neutralidade perfeita. Nosso estudo anterior⁷ havia identificado as seguintes categorias de conflitos interpretativos na inter-relação entre a legislação tributária e a Nova Contabilidade:

- *Contraste de conceitos de mesma denominação*: a legislação tributária estabelece um conceito também existente na legislação contábil. Dessa forma, é questionado se o conceito tributário se mantém autônomo ou se seu sentido sofre alteração, rompendo a “neutralidade tributária”. Para esse caso, concluímos que o conceito tributário original se mantém por ser estabelecido por lei própria, no que a “neutralidade tributária” seria mantida. Um exemplo está no registro dos encargos de depreciação, como estabelece atualmente o Parecer Normativo 01/2011.

⁷ *Op. cit.* (nota 1), p. 115.

- *Alteração de base contábil*: a legislação tributária “importa” um conceito contábil e atribui à informação contábil determinado tratamento tributário. Com a mudança da base contábil, questiona-se como o tratamento tributário seria afetado. Esse é o caso não apenas dos dividendos tratados no Parecer PGFN/CAT 202/2013, mas também outros temas relevantes, como resultado de equivalência patrimonial, regras de subcapitalização e ágio na aquisição de participações societárias. Para esse caso, via de regra, concluímos que a informação contábil será um fato a ser reconhecido pela legislação tributária, no que a “neutralidade tributária” seria necessariamente violada dentro do RTT⁸.

- *Eliminação de alternativa contábil*: a legislação contábil previa determinado registro para o qual havia um tratamento tributário correspondente. Eliminado o registro contábil sem revogação da norma tributária, questiona-se se para manter a “neutralidade tributária” o FCONT deveria restabelecer a classificação contábil vigente em 2007 para atribuir o tratamento tributário original. Esse é o caso da reserva de reavaliação, do ativo diferido e da conta de resultados de exercícios futuros. Para esses casos, sustentamos que a norma tributária permanece vigente, mas ineficaz sempre que *condicionada* ao registro contábil. Apenas quando a legislação tributária não fizesse menção explícita à forma de registro contábil seria o tratamento eficaz. O estudo levantou, porém, dificuldades no emprego do FCONT para esse fim.

Interessa saber, no presente estudo, como o dilema da mudança da base contábil deve ser tratado. No caso, o Direito Tributário determina um tratamento tributário para um conceito trazido de outro sistema (no caso, o da Contabilidade). É falsa a asserção de que o tratamento tributário se aplica diretamente sobre o fato contábil. Aquilo que se convencionou chamar de “subsunção do fato à norma” é comparar uma norma com o que se manifesta acerca de um fato em

⁸ Uma possível exceção seria o caso do ágio na aquisição de participações societárias, pois surgiu da leitura da legislação pela jurisprudência certo consenso a respeito de um critério próprio de apuração da base do ágio na própria legislação tributária. Nesse caso, portanto, é possível entender-se tratar de um “contraste de conceitos de mesma denominação”, como defendido em SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012.

termos jurídicos, a opinião do aplicador da lei acerca do fato (contábil). Somente um conceito pode ser subordinado a outro conceito.⁹

O processo de subsunção da norma pressupõe a comparação das características de um objeto determinado (fato) com aquelas que se sobressaem no objeto descrito pela norma. Dito de outra forma: verifica-se se uma situação ocorrida corresponde total ou substancialmente aos fatos contemplados pela norma. E, por “fato contemplado pela norma”, tem o legislador a liberdade de definir em lei um conceito autônomo ou delegar referência a um conceito de direito privado ou, no caso, societário.

Ao intérprete, no momento de aplicação da norma, cabe qualificar a situação de fato conforme sua “natureza jurídica”, ou seja, um conceito acerca do que o fato significa no ordenamento jurídico. É no segundo passo que se dá a subsunção entre a natureza jurídica revelada e o conceito estabelecido pelo legislador.

A informação contábil, portanto, é reconhecida como fato e “traduzida” como conceito jurídico.¹⁰ No caso dos dividendos, há um conceito contábil-econômico (lucro) traduzido para a disciplina do Direito Societário e só então trazido para o Direito Tributário. Os conflitos surgem, portanto, da dúvida sobre o destino da representação do fenômeno contábil (dividendo) em termos jurídico-tributários.

3. O RTT e a Isenção dos Dividendos

3.1. Questões gerais

A legislação tributária isenta os dividendos desde 1º de janeiro de 1996, com a entrada em vigor do art. 10 da Lei 9.249/1995. Foi intenção do legislador evitar a bitributação econômica dos rendi-

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, pp. 677-678.

¹⁰ Vide TEUBNER, Gunther. “In the blind spot: the hybridization of contracting”. *Theoretical inquiries in law* v. 8, nº 1. Tel Aviv: Cegla Center for Interdisciplinary Research of the Law, janeiro de 2007. O autor mostra o fenômeno de um mesmo conceito ter representação em dois sistemas diferentes, servindo como ponto de contato (“acoplamento estrutural”, ou *structural coupling*). No caso, qualquer perturbação em um sistema (como o contábil) afeta a evolução de outro sistema (o jurídico-tributário). Assim, alterações nos conceitos contábeis têm consequências de aumento na complexidade do Direito Tributário, seja por iniciativas como a do Parecer PGFN/CAT 202/2013, seja pela necessidade de uma nova normativa jurídica sobre a tributação dos dividendos.

mentos, pois os lucros são tributados integralmente antes de sua distribuição na forma de dividendos. Jamais se questionou, porém, que a fixação dos dividendos é tema da legislação societária. Tanto isso foi verdadeiro que a isenção dos dividendos fora concedida mesmo que a base de cálculo dos dividendos (o lucro líquido contábil) não correspondesse à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Pouco antes da edição da Lei 9.249/1995 tentou-se, por meio da Lei 8.981/1995, instituir sistemática para tributar os dividendos que excedessem a base de cálculo do imposto.¹¹ Seja como for, também a Lei 8.981/1995 não estabelecia um conceito próprio de dividendos, mas estabelecia uma isenção dos dividendos não excedentes à base de cálculo do IRPJ menos o valor do próprio imposto. Não havia dúvida, portanto, que o conceito de dividendos era e continua sendo fixado pela legislação societária.¹²

Por sua vez, a Nova Contabilidade introduziu mais situações de descasamento entre contabilidade e tributação. Assuma-se que uma determinada sociedade anônima, não dedicada à atividade imobiliária, seja proprietária de um terreno para especulação, sem uso. Uma grande valorização do terreno no mercado pode ser observada, mesmo sem venda. Para simplificação, suponha-se também que essa sociedade não tenha atividades operacionais com receita ou despesa.

O padrão contábil anterior, de 2007, registraria o terreno como ativo imobilizado por seu custo histórico, sem impactos no resultado. Não haveria, portanto, lucros a tributar ou dividendos a distribuir. A legislação facultava a criação de uma reserva de reavaliação, não tributável enquanto a reserva não fosse realizada. Isso poderia ocorrer, por exemplo, pela venda do terreno ou pela distribuição do valor da reserva como dividendos. Até esse ponto, o tratamento tributário seria coerente com o contábil de base jurídica.

O novo tratamento contábil, porém, classificaria o terreno como investimento, na forma do Pronunciamento Técnico CPC 28, e não como imobilizado. Sob essa classificação, o imóvel deveria ser

¹¹ "Art. 46. Estão isentos do Imposto de Renda os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica (art. 33) deduzido do imposto correspondente."

¹² O fato de tal legislação ter sido substituída pouco depois de sua criação pela isenção dos dividendos societários apenas reforça a dificuldade de se fazer o controle do valor do dividendo passível ou não de tributação, tema tratado anteriormente.

registrado a valor justo (de mercado) e sua valorização, periodicamente verificada, lançada ao resultado do exercício. Essa valorização não é tributada em razão do RTT, mas pode ser base para distribuição de dividendos se formar lucro.

Note-se que o tratamento tributário da reserva de reavaliação não se aplica aqui. O tratamento continua vigente, mas atrelado ao registro de uma reserva de reavaliação pela Contabilidade, hoje vedado. Falta previsão legal, portanto, para a tributação desses dividendos. Ironicamente, fora do RTT haveria a tributação da valorização, mantendo-se a coerência com o sistema anterior, de 2007.

A posição do Parecer PGFN/CAT 203/2013, como ressaltado, é de que a legislação do RTT seria a base legal para permitir a tributação desses dividendos. Pela utilização do FCONT, a valorização do terreno seria revertida, não havendo lucros a distribuir na forma de dividendos. Assim, portanto, qualquer valor efetivamente distribuído no nosso exemplo seria tributável.

Isso só seria verdade se estivéssemos diante de dividendos "fiscais" (originados do "lucro fiscal") em oposição a dividendos "societários", previstos pela Nova Contabilidade. Note-se, porém, que ao contrário do que estabelece o Parecer, nada disso surge da leitura conjunta do art. 10 da Lei 9.249/1995 e do art. 16 da Lei 11.941/2007:

"Lei 9.249/1995, Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. (...)"

"Lei 11.941/2009, Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os

métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.”

Saltam aos olhos dois elementos desses dispositivos. O primeiro, no art. 10 da Lei 9.249/1995, é a isenção dos lucros e dividendos “calculados com base nos resultados apurados”. Como visto, a menção é à legislação societária, não tributária.

O segundo, no art. 16 da Lei 11.941/2009, é o fato de os novos critérios contábeis não terem efeitos “para fins de apuração do lucro real”. Note-se que a Lei 9.249/1995 é explícita a respeito da isenção das distribuições de lucros com base nos resultados apurados, obviamente societários. A Lei 11.941/2009, por sua vez, invalida os efeitos tributários para fins de apuração do lucro real, e não para a distribuição de lucros ou dividendos, provindos do resultado.

A base de cálculo do lucro real é devida pela pessoa jurídica que aufera o lucro, e não pelo beneficiário dos dividendos. Nesses termos, não haveria base legal para o entendimento de que o art. 10 da Lei 9.249/1995 isentaria os dividendos calculados com base em uma legislação societária revogada, como pretende o Parecer PGFN/CAT 202/2013.

3.2. O FCONT não é um balanço fiscal

Poder-se-ia dizer, como no item 19 do Parecer, que o art. 17 explicita a transformação do “lucro societário” em “lucro fiscal”, de forma que este seria a base dos dividendos isentos. O art. 17, porém, mais uma vez apenas trata da metodologia para conversão do lucro líquido societário no lucro líquido apurado com base nos critérios de 31 de dezembro de 2007 para apuração do lucro real.

Mencionamos anteriormente a criação do FCONT como anteparo para fazer as vezes da contabilidade vigente em 2007. Indagar-se-á, neste ponto, se sua existência não implicaria aquela neutralidade antes existente. A resposta deve ser negativa. O FCONT, é bom que se diga, jamais foi concebido pelo legislador. É, antes, uma ferramenta (útil) criada pelas autoridades administrativas, para a apura-

ção adequada de um valor a ser adicionado ou excluído do lucro líquido na apuração do lucro real. É, noutras palavras, mero livro auxiliar, sem qualquer relevância legal enquanto tal, como demonstraremos.

Logo que editada a Instrução Normativa RFB 949/2009, outro estudo dos autores cogitou qual linha deveria seguir o FCONT para cumprir os objetivos da Lei 11.941/2009. Já naquela época foi considerada a possibilidade de reconstituição do ativo diferido no FCONT quando extinto na legislação societária.¹³

O art. 17 não trata da necessidade de fazer a conversão das demonstrações contábeis por uma escrituração em partidas dobradas, como o FCONT: sua menção é feita ao Lalur. Como se sabe, o Lalur é uma escrituração de ajustes por partidas simples:

“Art. 17. (...), a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I - utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do *caput* do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do *caput* do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e
b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do *caput* deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

¹³ *Op. cit.* (nota 4), pp. 367-368.

III - realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

(...)"

O que há, sim, é apenas um mandamento para que se faça um ajuste ao lucro líquido, na apuração do lucro real pelo Lalur, refletindo o que se denominou RTT. A previsão normativa de uma escrituração fiscal em partidas dobradas está no art. 8º da Instrução Normativa RFB 949/2009, não na lei ordinária. Nesses termos, o FCONT, criatura regulamentar no interesse da fiscalização, é um mecanismo auxiliar ao Lalur.¹⁴ Não se cogita que o Lalur faça controle dos lucros a distribuir tributáveis ou isentos sem base legal explícita para tanto.

O legislador trata apenas de um balanço. Houvesse estabelecido um modelo de balanço fiscal, como na Alemanha, por exemplo, o lucro líquido apurado pelo balanço fiscal seria o próprio lucro real.¹⁵ O FCONT serve unicamente para reconstituir o lucro líquido apurado caso as Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 não houvessem sido editadas. Tanto isso é verdade que a redação original do art. 8º, parágrafo 4º da Instrução Normativa RFB 949/2009 dispensava o FCONT caso não houvesse diferença em relação ao balanço societário.

Dessa forma, a legislação do RTT não dá suporte à criação de um FCONT no formato de uma escrituração fiscal com base na legislação contábil de 31 de dezembro de 2007. Essa foi uma escolha da Receita Federal para viabilizar a realização dos ajustes que, de outra forma, deveriam ser feitos no Lalur de acordo com o art. 17 da Lei 11.941/2009. Pretender mais que isso é ignorar a redação do comando legal.

3.3. Tributação dos valores pagos como dividendo em excesso

Outro argumento possivelmente favorável ao entendimento do Parecer PGFN/CAT 202/2013 é a previsão do art. 51 da Instrução Normativa SRF 11/1996. Esse determina que os dividendos distri-

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da 'Nova Contabilidade'". In: LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. V. 3. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 189-190.

¹⁵ *Op. cit.* (nota 4), pp. 367-368.

buidos em excesso ao valor apurado com base na escrituração seja imputado a lucros acumulados e reservas de lucros e, se esses forem inexistentes, o saldo excedente seja tributado.

O ponto fraco desse raciocínio está no fato de que a regulamentação permite a distribuição de dividendos isentos amparados pela escrituração, e a escrituração é societária. Lembre-se que o FCONT é um controle fiscal, elemento de apoio para apuração da base de cálculo do imposto. O próprio art. 51, parágrafo 2º, estabelece o seguinte tratamento:

"Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado."

A legislação assume, para o caso do lucro presumido ou arbitrado fixado como percentual da receita bruta, que o lucro tributável corresponde a um percentual predeterminado das receitas, independentemente da real situação da pessoa jurídica. Fosse a isenção dos dividendos tratamento puramente fiscal, então somente os dividendos distribuídos até o limite da base de cálculo do imposto (o valor do lucro presumido ou arbitrado) poderia ser isenta. Se a escrituração contábil for capaz de provar que o lucro é maior, podem ser distribuídos dividendos isentos com base nesse lucro.

Cabe reforçar que, caso o emprego do RTT tivesse levado a uma base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas maior, nem por isso poderia a companhia distribuir, a título de dividendos isentos, valor que ultrapassasse seu "lucro societário". Portanto, a impossibilidade do RTT em atingir neutralidade tributária age tanto em desfavor do Fisco como do contribuinte.

Conclusões

O Parecer PGFN/CAT 202/2013 não é vinculativo para as autoridades fiscais, mas é um parecer de orientação interna com possibilidade de ser adotado como entendimento em fiscalizações. A fundamentação jurídica do Parecer, porém, merece questionamento.

Primeiramente, o Parecer PGFN/CAT 202/2013 assume que o art. 10 da Lei 9.249/1995, base normativa da isenção dos dividendos, é uma norma tributária. Por mais que o fato seja verdadeiro (a norma estabelece uma isenção), o conceito de dividendo é o previsto na legislação societária, não tributária. E as normas de apuração do lucro societário foram alteradas, mudando a base de cálculo dos dividendos.

Outro argumento do Parecer PGFN/CAT 202/2013 seria o de que o RTT fora instituído para neutralizar os efeitos fiscais das regras contábeis instituídas pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009. O “princípio da neutralidade tributária” sem dúvida foi um objetivo do legislador, o que não quer dizer que a norma positivada tenha-o cumprido. O art. 15, parágrafo 1º, da Lei 11.941/2009 dispôs que o RTT vigorará até que nova lei, buscando neutralidade tributária, discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis. É dizer: nada na lei estabeleceu um RTT tributariamente neutro.

A legislação tributária tomou proveito da Contabilidade até o advento da Lei 11.638/2007 de muitas formas diferentes. Conceitos tributários autônomos, mesmo se similares a conceitos contábeis, devem ser mantidos para fins tributários como tais. No caso dos dividendos, porém, a legislação tributária tomou o atalho de tornar isenta uma grandeza medida pela legislação societária, sem um critério fiscal autônomo. Nesses termos, não há como pretender que a mudança do cálculo contábil seja neutralizada dentro do RTT.

O Parecer PGFN/CAT 202/2013 vai além, ao aduzir que o art. 10 da Lei 9.249/1995 não poderia ser lido em desacordo com a pretendida neutralidade tributária do RTT. Este teria cindido o conceito de lucro tributável e lucro passível de distribuição como dividendos. Essa pretendida cisão do conceito de lucro, porém, não é encontrada na leitura dos arts. 16 e 17 da Lei 11.941/2009.

Como mencionado, o legislador optou por isentar os dividendos definidos pela legislação societária, o que não permite aplicar uma legislação societária revogada. Apenas se a lei houvesse criado um

conceito de dividendos “fiscais”, pautados na contabilidade societária de 31 de dezembro de 2007, haveria essa possibilidade.

Observe-se, ademais, que o Parecer PGFN/CAT 202/2013 é rápido em adotar um entendimento favorável ao Fisco sem considerar os problemas de aplicação prática do raciocínio, inclusive para fins de fiscalização. Se os dividendos só seriam tributados até o limite do “lucro fiscal”, como seria tributado o valor em excesso? Por meio de retenção na fonte? A que alíquota? Como deveria ser informado o fato aos sócios ou acionistas?

Há ainda problemas práticos de aplicação do raciocínio do Parecer PGFN/CAT 202/2013 para a situação inversa, em que o “lucro fiscal” seria superior ao “lucro societário”. Várias das diferenças de métodos e critérios contábeis são temporárias. Se em um ano foi tributado o “excesso” em relação ao “lucro fiscal”, revertido no ano seguinte, como o efeito da tributação seria também revertido? O art. 10 da Lei 9.249/1995 foi instituído para a tributação ocorrer apenas no nível da sociedade, e não do sócio ou acionista. Dessa forma, não se conhece mecanismo para permitir a comunicação do “crédito” correspondente ao imposto pago ao sócio ou acionista.

Todos esses elementos levam a grave insegurança jurídica. Não encontramos qualquer previsão normativa para realizar o tipo de controle requerido pela execução do raciocínio do Parecer PGFN/CAT 202/2013. Com isso, de fato, pode-se observar que a inter-relação entre a Nova Contabilidade e a legislação tributária exige uma redefinição do papel da tributação, e não a reprodução do modelo anterior, baseado em uma Contabilidade cativa.