Fernando Fonseca: Parecer 202 da PGFN contraria lei que isenta divendos

Como é de conhecimento geral, a Lei 11.638/2007 deu início ao processo de convergência da contabilidade brasileira ao padrão contábil internacional, hoje ditado pelo IASB *(International Accounting Standards Board)*. Em que pese a origem exclusivamente societária/contábil da referida lei, a estreita relação existente entre a contabilidade e o direito tributário no Brasil fez com que fossem levantadas dúvidas acerca dos possíveis reflexos fiscais decorrentes do novo padrão contábil.

Desde o momento inicial, buscou o legislador neutralizar os referidos reflexos. Primeiramente, através da inclusão do parágrafo 7º no artigo 177 da Lei 6.404/1976 e, pouco tempo depois, por meio da criação de um Regime Tributário de Transição (RTT), criado pela MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, que deveria se apresentar mais seguro e abrangente do que a norma contida no referido parágrafo 7º.

Entretanto, o RTT não parece ter sido capaz de eliminar todo e qualquer efeito tributário decorrente do novo padrão contábil brasileiro. Veja-se o disposto no artigo 16 da Lei 11.941/2009:

> "Artgo 16. As alterações introduzidas pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos artigos 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 artigo 191 da Lei 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".

O legislador, muito embora tenha pretendido conferir rigor à neutralidade, criou um regime menos abrangente, restrito às hipóteses em que se verificar modificação dos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas.[1] Assim, não é possível afirmar que todo e qualquer efeito tributário decorrente das novas práticas contábeis possa ser neutralizado por força do RTT. É preciso uma análise criteriosa de cada caso, o que, inegavelmente, não elimina a indesejada insegurança jurídica criada pela Lei 11.638/2007.

O caso da isenção dos dividendos deixa nítido o problema. O legislador brasileiro, ao contrário de muitos outros ao redor do mundo, isentou do imposto de renda a distribuição de dividendos, seja o beneficiário uma pessoa física ou jurídica, domiciliada no país ou no exterior. É ver o disposto no artigo 10 da Lei 9.249/1995:

> "Artigo 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

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

jurídica, domiciliado no País ou no exterior".

O citado artigo vincula a isenção ao resultado apurado, sem, contudo, definir o que vem a ser: lucros, dividendos e o próprio resultado.

Tal fato jamais gerou grandes dúvidas. Desde a edição da Lei 9.249/1995 é fato incontroverso que a lei tributária remete ao resultado contábil, calculado com base, até a edição da Lei 11.638/2007, nos princípios de contabilidade geralmente aceitos e demais normas de contabilidade previstas na Lei 6.404/1976.

Trata-se de hipótese de reenvio da norma tributária ao resultado societário. Seria impossível construir um conceito tributário autônomo de resultado, por exemplo, uma vez que a lei, em momento algum, vincula a isenção dos dividendos a uma prévia tributação do lucro apurado. São isentos de imposto de renda os lucros distribuídos, desde que apurados em conformidade com a legislação e nada mais. Lucro tributável sempre foi uma coisa e lucro contábil passível de distribuição sob a forma de dividendos sempre foi outra.

E nem se alegue que a parcela do lucro líquido que superar o montante do lucro real, presumido ou arbitrado não foi objeto de tributação. Na verdade, o aspecto material do fato gerador do imposto de renda é o lucro (todo ele), sendo o valor real, presumido ou arbitrado apenas as bases de cálculo criadas pelo legislador (aspecto quantitativo).

Assim, diante da inequívoca constatação de que a isenção dos dividendos parte da remissão ao lucro contábil é preciso investigar se o legislador pretendeu, de alguma forma, vincular a isenção ao conceito em vigor na data da sua concessão. Em outras palavras, se o legislador buscou impedir que uma alteração no conceito privado de resultado pudesse gerar efeitos por ele não previstos.

Não parece que esse raciocínio tenha qualquer fundamento. A isenção do imposto de renda sobre dividendos parte da premissa de que a incidência geraria uma bitributação econômica, uma vez que o lucro tributado na distribuição seria o mesmo já tributado na pessoa jurídica. Portanto, o que o legislador buscou foi exonerar a distribuição do resultado apurado pela pessoa jurídica, cabendo ao direito societário definir a forma de calculá-lo. Assim, os dividendos distribuídos com base nas novas regras contábeis devem ser tão isentos quantos aqueles calculados com base no regime em vigor em 31 de dezembro de 2007, por respeito à opção do legislador manifestada na Lei 9.249/1995.

Portanto, alterado o conceito contábil/societário de resultado —base para o pagamento dos dividendos— os efeitos tributários devem ser percebidos imediatamente. Em verdade, trata-se de efeito tributário indireto, uma vez que a Lei 9.249/1995 continua sendo aplicada tal como concebida, ou seja, isentando do imposto de renda os dividendos pagos com base nos resultados da pessoa jurídica.

Todavia, é preciso investigar se em alguma medida o RTT poderia neutralizar os referidos efeitos indiretos sobre a tributação. Em síntese, teria o regime de transição neutralizado os efeitos das novas regras contábeis também no caso da isenção dos dividendos?

Os que respondem de forma positiva à pergunta formulada acima se baseiam no seguinte argumento: se

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

o objetivo do regime de transição é neutralizar os possíveis efeitos tributários trazidos pelo novel regime, os dividendos correspondentes à parcela do lucro que exceder o valor que seria apurado com base nas normas antigas, caso isentos, representariam a existência de efeitos tributários decorrente de modificações das normas contábeis.

Esse raciocínio, porém, parte de uma premissa falsa: a pretensa existência de dois resultados contábeis. Do ponto de vista operacional, após a edição das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, as sociedades passaram a ter que apurar seu resultado com base na legislação societária (considerando todas as suas modificações) e a realizar os respectivos "ajustes de RTT" como forma de neutralizar os possíveis impactos tributários.

Em outras palavras, existe apenas um resultado! A opção do legislador foi pela existência de uma única contabilidade, de modo que os ajustes prescritos pela legislação tributária devem ocorrer em livros apartados, como o Fcont e o Lalur. A opção pela existência de um balanço fiscal não parece ter feito parte dos planos do legislador.

Assim, diante da inequívoca constatação da inexistência de um único resultado (base para o pagamento de dividendos), é preciso verificar se a regra de neutralidade trazida pela Lei 11.941/2009 (artigos 15 a 24) abarca a presente situação.

Novamente, é preciso destacar que a regra geral de neutralidade anteriormente prevista na Lei 11.638/2007 (neutralidade fiscal dos lançamentos de harmonização) foi substituída por outra específica, mas não absoluta, por meio da qual as alterações que modificarem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido não terão efeitos para fins de apuração do lucro real.

Essa é a linha seguida por Luís Eduardo Schoueri:[2]

> "Ora, a neutralidade, como se vir, não é absoluta. Ela é fruto do texto legal, que não dá a abrangência que se poderia imaginar. Basta considerar, para tanto, o caso dos dividendos, contemplados pelo artigo 10 da mesma Lei 9.249/1995. São eles calculados a partir do patrimônio da sociedade, apurado em conformidade com as normas contábeis hoje vigentes. Acaso a neutralidade implicaria afirmar que a isenção ali assegurada apenas se estenderia a dividendos apurados segundo os critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 e que valores excedentes não teriam o tratamento tributário de dividendos? Ou, ao contrário, que apesar de a contabilidade apontar valor ínfimo de dividendos, haveria que assegurar isenção sobre montante maior, apurado segundo os antigos critérios contábeis? Um e outro raciocínio não poderiam prosperar: a legislação tributária isenta os dividendos pagos pela pessoa jurídica. A forma como os dividendos se apuram é matéria da legislação societária. Sobre os dividendos assim apurados aplica-se a legislação tributária".

Como sustentado linhas acima, a lei tributária, que é anterior às modificações em questão, continua a ser aplicada sem qualquer modificação. Continuam isentos os pagamentos dos dividendos calculados com base nos resultados contábeis, afinal, foi essa a referência utilizada pelo legislador tributário por meio de

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

expressa remissão.

Não é esse, contudo, o entendimento manifestado no recentíssimo Parecer PGFN/CAT 202/2013.

> **Parecer/PGFN/CAT/Nº 202/2013**
>
> Regime Tributário de Transição. Lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas. Artigo 15 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, e artigo 10 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. O lucro a ser considerado para fins da isenção prevista no artigo 10 da Lei 9.249, de 1995, é o lucro fiscal obtido com a aplicação do Regime Tributário de Transição, de que trata o artigo 15 da Lei 11.941, de 2009, e não o lucro societário obtido com base nas regras contábeis da Lei 6.404, de 1 de dezembro de 1976 com as alterações trazidas pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007.
>
> Memorando 469/2012-RFB/Gabin, de 23 de maio de 2012.”

O entendimento acima contraria frontalmente o disposto no artigo 10 da Lei 9.249/1995, que remete a isenção aos resultados apurados, que somente podem ser aqueles frutos da aplicação das normas brasileiras de contabilidade, tal como disposto no artigo 177, da Lei 6.404/1976.

[1] SANTOS, Ramon Tomazela. *A Avaliação de Investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial e os Impactos Tributários das Novas Regras Contábeis*. Inédito.

[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Juros sobre Capital* Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da “Nova Contabilidade”. *In*. LOPES, Alexsandro Broedel Lopes e MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e distanciamentos)*. 3º Volume. São Paulo: Dialética, 2012, p. 191.

Date Created
03/04/2013

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.