

O CPC N. 47 E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE OS TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS SOBRE BENS E SERVIÇOS (ICMS E ISS)

Rinaldo Braga

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pós-graduado em MBA (*Master in Business Administration*) em Gestão Tributária pela FIPECAFI. Advogado em São Paulo.

Arthur Pitman

Mestrando em Direito Tributário na Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pós-graduado em MBA (*Master in Business Administration*) em Gestão Tributária pela FIPECAFI. Advogado em São Paulo.

Fabio Pereira da Silva

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em *Business Management* com ênfase em finanças na UCSD University of California, San Diego (2011). Graduado em Direito pela Universidade Paulista (2001) e em Ciências Contábeis pela Faculdade Trevisan (2011). Coordenador do MBA em Gestão Tributária da FIPECAFI. Professor da Faculdade FIPECAFI e da GVLaw. Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Interdisciplinaridade e autonomia conceitual no Direito Tributário 3 Direito Tributário e Contabilidade: convergências e divergências 4 Conflitos na tributação de "operações mistas": obrigações de *performance* ou negócios jurídicos? 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo busca examinar a compatibilidade das diretrizes trazidas pelo CPC n. 47 (IFRS n. 15), notadamente, em relação aos critérios de reconhecimento de obrigações de *performance*, e o potencial conflito de competência dos tributos sobre o consumo estadual (ICMS) e municipal (ISS). Para tanto, fazem-se considerações acerca da possibilidade de abordagem interdisciplinar do Direito Tributário com outros ramos do conhecimento, especialmente as Ciências Contábeis, sem que isso desfigure a autonomia conceitual do ramo jurídico, mais ainda, em consideração ao recente processo de convergência dessa aos padrões internacionais (IFRS). Em seguida, descrevem-se os critérios

objetivos de reconhecimento das obrigações de *performance*, inaugurados pelo CPC n. 47. Também é analisada a importância do conceito de "receita" para conformação das materialidades do ICMS e do ISS, bem como a evolução jurisprudencial no Supremo Tribunal Federal acerca dos sentidos das expressões que delimitam essas competências tributárias. Por fim, estabelece-se qual o papel do legislador complementar para a prevenção de conflitos de competência, como uma incumbência constitucional. Em conclusão, afirma-se que os critérios trazidos pelo CPC n. 47 para reconhecimento de obrigações de *performance*, no âmbito de contratos com clientes, não serve como instrumento à solução de conflito de competência entre ICMS e ISS, inclusive em situações limítrofes, como as chamadas "operações mistas", ainda que possa encontrar espaço na hipótese de aplicação no âmbito do artigo 148 do CTN.

PALAVRAS-CHAVE: CPC n. 47. Obrigações de *performance*. Tributação indireta. Conflitos de competência.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade societária e a tributação das empresas podem apresentar grande aproximação, em razão de ambas estarem relacionadas, em alguma medida, com manifestações de capacidade econômica. É razoável admitir, de outro lado, a presença de diferenciações muito relevantes, em função dos distintos propósitos a que servem e dos meios que utilizam para atingir seus objetivos.

No Brasil, a convergência para o padrão contábil internacional, pautada nas *IFRS* (*International Financial Reporting Standards*¹), efetivada especialmente por meio da Lei n. 11.638/2007, despertou sincera preocupação das autoridades legislativas e fiscais, bem como da doutrina tributária, em razão das mudanças de critérios ou métodos contábeis decorrentes desse processo que pudessem gerar efeitos fiscais indesejáveis e promover insegurança jurídica. Curiosamente, *tal preocupação, em grande medida, limita-se ao âmbito dos tributos federais*, notadamente, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Nessa linha, pouco se sabe sobre os efeitos da "nova contabilidade" e seus eventuais conflitos (ou contribuições) em relação à incidência de tributos estaduais e municipais, especificamente sobre o ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre Serviços), sobretudo considerando que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 prevê efeitos fiscais "neutros", estabelecendo que eventuais alterações de padrões contábeis – posteriores à lei – não terão implicações na apuração dos tributos federais até que nova lei tributária regule a matéria. Como se nota, não há qualquer menção a tributos estaduais e municipais.

1. As IFRS são normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Diante desse contexto, no presente artigo, pretende-se delimitar o objeto de estudo na influência dos critérios contábeis, especificamente do Pronunciamento CPC n. 47 – “Receita de Contrato com Cliente”, e nos requisitos de identificação de obrigações de *performance*, na resolução de conflitos de competência tributária existentes entre o ICMS e o ISS. Isto é, incumbe determinar se o critério de reconhecimento de receitas, de forma individualizada, por obrigações de *performance*, previsto nos itens 22 a 30 do CPC n. 47, poderá ser utilizado como solução nos casos de tributação de “operações mistas”, sejam aquelas que agregam mercadorias e serviços, sejam os serviços que empregam materiais ou fornecimento de mercadorias que exigem, em sua produção, um fazer como atividade-meio, dando azo à questão problemática da bitributação, pois tais atividades, recorrentemente, ensejam conflito de competência entre Estados e Municípios.

Assim, serão abordados os seguintes tópicos: (i) inicialmente, serão feitas considerações gerais acerca da possibilidade de uma abordagem interdisciplinar do Direito, com foco no Direito Tributário, a fim de demonstrar os limites normativos do legislador tributário na determinação de sentidos e significações dos conceitos utilizados pela legislação fiscal, bem como o grau de vinculação às definições de Direito Privado ou até mesmo de outras ciências do conhecimento humano; (ii) em seguida, será feito breve histórico do processo de convergência às normas contábeis no padrão *IFRS*, desde o período anterior à Lei n. 11.638/2007 até os dias atuais, sob a égide da Lei n. 12.973/2014, pontuando convergências e divergências entre o Direito Tributário e as Ciências Contábeis; (iii) posteriormente, será investigado o que diz o Pronunciamento Técnico CPC n. 47 – “Receita de Contratos com Clientes” sobre a identificação de obrigações de *performance* no âmbito de contratos com clientes, bem como o respectivo reconhecimento de receita para fins contábeis; (iv) ato contínuo, determinar-se-á qual a importância do conceito de “receita” na composição das materialidades do ICMS e do ISS, investigando a significação normativa que tem sido atribuída aos termos “operação de circulação de mercadoria” e “serviços de qualquer natureza” como signos demarcatórios das competências tributárias dos Estados e Municípios, respectivamente; (v) ainda, em relação aos casos limitrofes de “operações mistas”, demonstrar-se-á que a Constituição dispôs a forma de atuação do legislador complementar na prevenção de conflitos de competência tributária por meio da veiculação de regra “tudo ou nada”; (vi) por fim, será examinado se os critérios de reconhecimento de receita e de identificação de obrigações de *performance* para fins de receita contábil, previstos no CPC n. 47, se compatibilizam com as balizas constitucionais e legais de delimitação de conflitos de competência tributária.

Sem a pretensão de esgotar o tema ou apontar interpretações definitivas sobre a discussão, a relevância do estudo é confirmada pela escassez de debates sobre a influência da contabilidade atual no que se refere aos tributos que não estão na esfera de competência tributária da União, em que o debate mais profícuo ocorre, principalmente, em razão da proximidade histórica entre a tributação direta (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e as Ciências Contábeis. Por isso, trata-se de questão que merece a incursão de estudiosos do direito e da contabilidade, revelando, aqui, despretenhosa contribuição nesse sentido.

2 INTERDISCIPLINARIDADE E AUTONOMIA CONCEITUAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Na tentativa de cumprir sua função de estabilizar as relações jurídicas em um cenário de insegurança social, o Direito se organiza a partir de estruturas com base na redução de complexidades do mundo real, que "simplificam o processo decisório, selecionam os temas relevantes e ordenam temporal e sequencialmente eventos que, por sua natureza, ocorrem quase ao mesmo tempo"². O direito tributário, por sua vez, não é diferente: operações e eventos econômicos complexos que ocorrem cotidianamente são simplificados no processo de positividade de normas jurídicas tributárias. Daí Paulo de Barros Carvalho ensinar que a regra-matriz de incidência tributária "é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico"³, isto é, há uma redução de complexidades inerentes ao fenômeno jurídico-tributário.

Ocorre, no entanto, que a redução exacerbada de complexidades por vezes resulta em respostas simplórias – e não na simplificação que se pretendia inicialmente – que não oferecem soluções para problemas práticos. Nesse sentido, José Souto Maior Borges⁴ sustenta que teria havido o esgotamento metodológico do ensino do Direito Tributário a partir da perspectiva dogmática, pautado na semântica (teoria do significado normativo) e na sintaxe (teoria das relações hierárquicas internormativas), para priorizar uma abordagem pragmática (teoria da conduta "normada"), pautada na interdisciplinaridade e na moralidade.

Em nosso sentir, a resposta mais adequada envolve a busca por um diálogo razoável entre o dogmático e o pragmático, desde que reste preservada a autonomia disciplinar dos ramos, disciplinas ou ciências envolvidas, e encontre

-
2. CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 159-160.
 3. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 603.
 4. BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211, p. 106-121, 2013.

limites no Direito Positivo e na Ciência do Direito, possibilitando uma *abordagem interdisciplinar* do Direito Tributário.

Esse pensamento vai ao encontro da lição de Niklas Luhmann no sentido de que o Direito é *um sistema normativamente fechado*⁵, e *cognitivamente aberto*⁶, o que significa dizer que ele cria sua própria realidade por meio de um processo de autorreferenciação, não obstante continue sendo influenciado externamente por outras realidades, contribuindo para sua evolução e o desenvolvimento de uma maior adequação social do sistema considerado. Daí decorre que o Direito é um sistema "autopoietico"⁷.

Para além dessas questões propedêuticas relativas à "interdisciplinaridade jurídica", especificamente em relação ao Direito Tributário brasileiro, Ruy Barbosa Nogueira pontua que, no Brasil, existe um "sistema tributário normativo estruturado", que exige que os problemas a serem enfrentados sejam orientados e solucionados a partir dessa mesma estrutura organizada sobre o direito positivo⁸.

Sempre conveniente lembrar as lições de Geraldo Ataliba, para quem o sistema constitucional tributário brasileiro é marcado pela rigidez e minudente repartição de competências tributárias impositivas, que, por intermédio da constitucionalização de conceitos determinados, delimitam o campo de atuação do legislador infraconstitucional. Por esse motivo, as lições de outras ciências do conhecimento humano devem ser tomadas com cautela, pois "não é possível – e, infelizmente, é o que costuma ocorrer – afastar exigência peculiar ao sistema local, para a aplicação de prescrição alienígena"⁹.

Deste modo, conquanto seja admissível uma aproximação interdisciplinar ao fenômeno jurídico tributário, considerando as particularidades do Sistema Constitucional Tributário brasileiro e da legislação tributária, far-se-á uma abordagem mais analítica que normativa¹⁰, focada na interpretação do direito positivo e nos limites impostos ao legislador, na importação de conceitos e qualificações

5. LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Trad. Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004. p. 381.

6. LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Trad. Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004. p. 112.

7. Sobre o caráter "autopoietico" do Direito: CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 97, p. 7-17, 2007.

8. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 39.

9. ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968. p. 38-39.

10. Sobre os diferentes enfoques metodológicos: SHAPIRO, Scott J. The 'Hart-Dworkin' debate: a short guide for the perplexed. **U of Michigan Public Law Working Paper** n. 77, 2007. Disponível em: <https://law.yale.edu/system/files/documents/pdf/Faculty/Shapiro_Hart_Dworkin_Debate.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2019.

adotadas por outros subsistemas do Direito ou mesmo por outras áreas do conhecimento humano, expostos, precipuamente, nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Em se tratando da apropriação de conceitos e definições para fins de Direito Tributário oriundos de outras disciplinas ou ramos jurídicos, vale lembrar que o Direito tem caráter unitário e sistemático¹¹, sendo a sua divisão em ramos autônomos admissível apenas para fins didáticos. Embora essa ideia de unidade implique a necessidade de atribuir ao Direito coerência e harmonia, não há uma autorização para o livre trânsito entre conceitos e definições de outros subsistemas para o âmbito tributário de forma irrefletida.

De outra forma, ao se tratar de importação de conceitos e definições, para fins de tributação, de outra área de conhecimento humano – *fora do Direito* –, por mais que o Direito Tributário possa criar sua própria realidade¹², ele não se isola da realidade construída por outros subsistemas, com os quais continua a manter constante diálogo. Mesmo ante a inexistência de regra expressa autorizando a inter-relação entre o Direito Tributário e outras perspectivas externas, é bem verdade que “há sempre uma abertura do sistema, em direção ao real”¹³.

É preciso ressaltar o quão complexo é o relacionamento existente entre Direito Tributário e Direito Privado¹⁴: em diversas situações existe um “matrimônio sublime e harmonioso”. No entanto, em outros tantos temas, o Direito Tributário altera sua postura, agindo em tom “de indiferença ou mesmo de dominação”¹⁵.

-
11. BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v. I, p. 254.
 12. GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juizes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. refundida do **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 55.
 13. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 27.
 14. Ressaltamos, nesse ponto, que por muito tempo viveu – e ainda vive com apoio expressivo da doutrina –, no Brasil, a tese de que o Direito Tributário operaria *mera incorporação de conceitos por sobreposição* ao sentido e definição do instituto de Direito Privado, não podendo veicular sentidos próprios e autônomos. Nesse contexto, a relação existente entre o Direito Tributário e o Direito Privado tornou-se bastante significativa. Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
 15. FLÁVIO NETO, Luís. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38, p. 93.

A partir da relação que os diversos ramos jurídicos, em maior ou em menor grau, guardam entre si, é possível imaginar diferentes formas de conceituação e definição pelas normas jurídico-tributárias.

Se pode haver, inequivocamente, forte relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado, nos casos em que o tributo incide sobre fatos ou fenômenos com conteúdo econômico, os quais, por sua vez, já estão regulados no Direito Privado¹⁶, é bem verdade que existirão casos em que o legislador tributário buscará, em sua hipótese normativa, fenômenos com consistência econômica que, ainda que homógrafos àqueles do Direito Privado, possuem sentido particular à luz do sistema jurídico de tributação em que estão inseridos¹⁷.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira¹⁸, essa relação pode se materializar de três formas: (i) mera receptividade pelo Direito Tributário de institutos já disciplinados por outros ramos – “*remissão*”; (ii) recepção de categorias de outros ramos para fins de tributação, com acréscimos, alterações ou adaptações – “*remissão com ajustes*”; (iii) modelação de institutos conforme as necessidades ou particularidades do Direito Tributário – “*independência*”. De nossa parte, adicionáramos às ideias do autor mais uma categoria não conflitante, complementar e bastante esclarecedora: (iv) influência oposta do Direito Tributário sobre categorias e práticas de outros ramos – “*interferência reversa*”¹⁹.

No *primeiro caso*, o legislador tributário aproveita institutos de Direito Privado já existentes e regulados de forma típica no ordenamento jurídico e tão somente lhe atribui efeitos tributários, em espécie de “sobreposição” do Direito Tributário sobre a disciplina privatista²⁰. Essa “recepção” de conceitos de Direito Privado por normas tributárias pode ocorrer de forma “expressa” – quando o legislador faz explícita referência a dispositivos específicos do Direito Privado – ou “implícita” – nos casos em que a lei tributária adota termos que remetem

16. COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 222.

17. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 799.

18. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 39-41.

19. FLÁVIO NETO, Luís. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38, p. 93.

20. SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 180.

a "conceitos e institutos já elaborados pelo direito privado como, por exemplo, propriedade, venda, empréstimos, sucessão *causa mortis*, etc."²¹.

Já no *segundo caso*, a norma tributária recepciona conceitos de Direito Privado com ajustes às suas necessidades e particularidades, especialmente no que concerne aos efeitos tributários aplicáveis, mas sem alterá-los quanto ao sentido e definição originários²². As alterações se comunicam com o conceito originário do Direito Privado, não tendo o condão de desnaturá-lo. Vê-se, desde já, que, ainda que de forma discreta, já é possível identificar algum grau de separação e autonomia entre conceitos de Direito Tributário e de Direito Privado²³.

A seguir, no *terceiro caso*, o Direito Tributário pode se tornar completamente indiferente aos conceitos e definições de Direito Privado. A lei tributária também é competente para empreender pesquisas e prescrever integralmente as características de cada fato gerador, com a edificação de normas hermeticamente fechadas, compostas por enunciados detalhados o suficiente para que operem sem qualquer remissão ou recurso a outros ramos jurídicos²⁴. Aqui se pode citar o instituto do "domicílio" fiscal (artigo 127 do Código Tributário Nacional) que, conquanto homógrafo ao "domicílio" civil (artigo 70 do Código Civil), representa instituto inconfundível e independente, cunhado pela própria legislação tributária.

Nessa hipótese, o legislador privatista e o legislador tributário caminham separadamente na construção de sentidos e definições de institutos que, em última instância, servirão às suas finalidades próprias. Não havendo na norma tributária qualquer paralelo no Direito Privado, aplicar-se-ão os institutos e princípios próprios do Direito Tributário.

21. COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 222.

22. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 34.

23. A título exemplificativo, Ricardo Mariz de Oliveira cita o caso do Juros sobre o Capital Próprio – "JCP", que foi criado no âmbito do Direito Tributário, inexistindo figura correspondente no Direito Privado, no entanto, valeu-se de conceitos deste, como o "regime de competência", moldando-os às necessidades e peculiaridades, sem, contudo, desnaturar seu sentido originário. Desse modo, porquanto pelo "princípio da competência" puro os valores em questão já deveriam ser reconhecidos a partir da realização de assembleia geral da companhia que delibere seu pagamento aos sócios, vê-se que a Lei n. 9.249/1995 diferiu o momento de dedução da despesa para o momento de creditamento individualizado de JCP aos sócios, alterando o "regime de competência" para fins específicos, sem desnaturá-lo. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o capital próprio – momento da dedução da despesa. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 28, p. 317-339, 2012.

24. FLÁVIO NETO, Luís. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38, p. 96.

Lembramos que o paradigmático voto do Ministro-Relator Luiz Fux, no julgamento do RE n. 651.703/PR, afirmou peremptoriamente que "não há um primado do Direito Privado, pois, sem dúvida, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser Direito Positivo". Desse modo, o Min. Luiz Fux, cujo voto sagrou-se vencedor, sustenta que não haveria uma correlação necessária entre os conceitos constitucionais utilizados na discriminação de competências tributárias e os institutos de Direito Privado.

Em que pese tal decisão ser bastante criticável quanto aos seus fundamentos e suas conclusões²⁵, fato é que há uma clara indicação no sentido de que seria possível a construção de definições completamente autônomas e distintas no Direito Tributário e no Direito Privado.

Por fim, no *quarto caso*, ainda que raro, a competência do legislador tributário para criar definições e institutos autônomos e sem paralelo no Direito Privado pode causar o efeito oposto àquele visado, isto é, alterar a prática do Direito Privado, não em virtude da força normativa da lei tributária, mas pelos efeitos práticos decorrentes de "interferência reversa".

Tal hipótese fica evidente quando relembremos que até 2007 a legislação tributária interferia nas etapas de conhecimento, mensuração e evidenciação no processo contábil, ditando a forma como deveriam ser registradas na contabilidade as operações econômicas realizadas pelas pessoas jurídicas. Durante a adoção do "*padrão BR GAAP*", ou seja, antes da convergência das normas contábeis ao padrão contábil internacional, o fisco introduziu verdadeiras normas fiscais com aplicabilidade no campo privado, por meio do Decreto-lei n. 1.598/1977 e do Decreto-lei n. 2.029/1983. Esse grande exemplo de interferência do Direito Tributário sobre o Direito Privado parece ter se esgotado – ou, pelo menos, diminuído significativamente – após ter-se completado o processo de convergência ao "*padrão IFRS*"²⁶.

Cabe ressaltar, ainda, que a possibilidade de interação entre o Direito Tributário e outros ramos do Direito – como, por exemplo, o Direito Privado – ou outras áreas do conhecimento humano, é compatível com a dicção dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, ou melhor, não os contraria, uma vez

25. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. atual. por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. p. 90-102.

26. FLÁVIO NETO, Luís. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38, p. 97-98.

que, a nosso ver, *o diploma não veícula uma liberalidade absoluta de autonomia conceitual do Direito Tributário*²⁷ ou uma *obrigatoriedade de subordinação dos conceitos tributários ao Direito Privado*²⁸.

Na doutrina, há posições diametralmente opostas quanto à interpretação de termos já conceituados no Direito Privado e utilizados pelo legislador tributário²⁹. De nossa parte, pelo exame dos artigos 109 e 110 do CTN, concluímos que não cabe ao legislador infraconstitucional ampliar o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de estender a definição, o alcance e o conteúdo dos institutos de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar tal campo³⁰, traduzindo, portanto, um viés de efetiva supremacia da Constituição em matéria tributária. É dizer, ao vedar que o legislador infraconstitucional altere o alcance das materialidades utilizadas para repartir o âmbito de competência tributária dos entes federativos, estar-se-á, em última instância, evitando o conflito de competência tributária.

A leitura *a contrario sensu* do artigo 110 do CTN permite extrair que, não havendo problema de ordem constitucional, o Direito Tributário possui aptidão para criar e/ou alterar, desde que observados os critérios hierárquico, cronológico e de especialidade, previstos no artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro³¹, sua própria realidade³². É razoável perceber, deste modo, que o *legislador tributário* é livre para (se quiser e quando puder) conferir o tratamento fiscal para institutos que se revestem de significações distintas daquelas do Direito Privado, mas jamais o *intérprete* poderá exercer tal função.

Uma vez delimitadas as possibilidades de inter-relação ou autonomia conceitual do Direito Tributário com outros ramos do Direito, ou mesmo com outras áreas de conhecimento, resumem-se, em breve síntese, os limites a

27. Nesse sentido: BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 7-8.

28. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder de (Org.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: RT, 1989. p. 71-100.

29. Por todos, conferir as posições de Humberto Ávila e Luís Eduardo Schoueri: ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 65-70; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 799-803.

30. AMARO, Luciano. Planejamento tributário (IR: limites da economia fiscal – planejamento tributário). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 43, p. 47, 1998.

31. BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 91-97.

32. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 105.

serem observados na definição de conceitos e significações para fins de Direito Tributário: (i) a definição ou conceito utilizado pelo legislador infraconstitucional não pode infringir a materialidade utilizada pela Constituição como forma de discriminação rígida das competências tributárias, na forma do artigo 110 do CTN; (ii) a importação do conceito deve ser sempre feita pela “porta de entrada” do Direito, isto é, pela hipótese normativa de incidência tributária, em respeito ao princípio da legalidade; (iii) a importação do conceito deve se compatibilizar com o código binário próprio do Direito (lícito/ilícito); (iv) o intérprete/aplicador deve identificar autorização expressa do legislador tributário para adotar conceito de outro ramo jurídico ou área de conhecimento humano, ou, pelo menos, indícios normativos e interpretativos que apontem firmemente para essa conclusão.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTABILIDADE: CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS

São variadas as incursões dos juristas na busca de um ponto legítimo de co-mutação discursiva entre o Direito Tributário e as Ciências Contábeis. Isso porque, para além de haver uma resposta apriorística para o tema, diversas variáveis influenciariam na solução, porquanto dependem da rigidez do sistema tributário constitucional, do padrão contábil adotado em determinado país e até mesmo do grau de influência dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis sobre conceitos que, a rigor, seriam jurídicos.

Em apurado estudo, Bukolic, Henry e Plesko³³ determinam que pode haver distinções entre contabilidade societária e direito tributário, especialmente no que concerne: (i) ao momento de reconhecimento de determinado item patrimonial; (ii) à mensuração do item a ser registrado; e (iii) à evidenciação da entidade que irá registrar o item, tendo em vista a existência de diferentes critérios de consolidação de demonstrações financeiras.

O problema se acentua ainda mais quando se considera que diferentes países possuem práticas distintas quanto ao grau de integração entre contabilidade e regras de tributação, variando sensivelmente o teor da regulamentação interna. Seria possível identificar pelo menos cinco tipos de relação, quais sejam: (i) *desconexão*, com regras tributárias e contábeis distintas; (ii) *identidade*, com regras tributárias e contábeis idênticas; (iii) *liderança da contabilidade*, em que as regras contábeis são seguidas tanto para fins contábeis como para fins tributários; (iv) *liderança fiscal*, em que as regras fiscais são seguidas para ambos

33. BUKOLIC, Caitlin; HENRY, Erin; LESKO, George A. Reconciling global financial reporting with domestic taxation. **National Tax Journal**, v. 65, n. 4, p. 936, 2012.

os propósitos; (v) *dominância fiscal*, em que as regras fiscais prevalecem, sob a perspectiva pragmática³⁴.

No Brasil, Heron Charneski³⁵ ensina que a contabilidade sofreu intenso processo de positivação por meio do direito comercial: já com o advento da Lei n. 6.404/1976, que dedicou o Capítulo XI às demonstrações financeiras, chamado de "capítulo contábil" da Lei das S.A., se exigia que as companhias regidas pela legislação em vigor obedecessem à lei comercial e aos "*princípios gerais da contabilidade geralmente aceitos*", devendo observar "métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo" (art. 177, *caput*). Também tiveram forte participação no processo de positivação do regramento contábil diversos órgãos regulatórios, como a CVM, o Banco Central e, especialmente, a Receita Federal do Brasil.

Segundo Eliseu Martins e Aleksandro Broedel Lopes³⁶, de forma geral, nos países que adotam o direito romano (*civil law*) a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso, enquanto em países que adotam o direito consuetudinário (*common law*) a contabilidade é menos regulada, ou, quando é regulada, essa regulamentação não é emitida por órgãos governamentais, e sim por organizações da iniciativa privada. Fato é que, independentemente do nível de regulamentação, a evolução da contabilidade foi marcada por um processo de normatização, variando conforme as influências culturais locais, consoante dão conta Eliseu Martins, Alexandre Evaristo Pinto e Fabio Pereira da Silva³⁷.

Nesse contexto, vale lembrar que, como bem apontado por Paulo Arthur Koury³⁸, tradicionalmente, no Brasil, parte-se da aferição contábil do resultado societário para somente depois apurar as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, quando aplicável o regime de lucro real (art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977).

Compete observar ainda que, antes do processo de convergência para o padrão contábil internacional (*International Financial Reporting Standards – IFRS*), cujo início foi marcado pela edição da Lei n. 11.638/2007, a contabilidade brasileira – ou, o antigo "*BR GAAP*" – fornecia o retrato da situação econômica pretérita da

34. LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Researcher**, v. 28, n. 3, p. 188, 1998.

35. CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 253, 2018.

36. LOPES, Aleksandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014. p. 52-53.

37. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 21, jan./jun. 2019.

38. KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Demonstrações financeiras de grupos de empresas no padrão IFRS e a tributação em bases universais no Brasil. **Direito Tributário Atual**, v. 40, p. 305.

entidade, isto é, em clara visão retrospectiva de todas as decisões que a fizeram alcançar a atual posição patrimonial, a fim de garantir alguma segurança aos credores da entidade e, principalmente, em razão da forte influência da disciplina regulatória e fiscal nas demonstrações financeiras, para aproveitamento e interesse das autoridades fiscais, notadamente a Receita Federal do Brasil.

Ocorre, no entanto, que em virtude de alterações significativas da matriz de fontes de financiamento da atividade empresarial no Brasil, experimentou-se uma transição entre um modelo no qual predominava um conjunto de padrões contábeis voltados à proteção do credor e ao financiamento por instituições financeiras, pautado nos princípios do conservadorismo e do custo histórico como base de valor, para outro modelo, firmado na valorização do capital e na utilização do instrumental contábil como fonte de informação de mercado, no qual se prioriza a essência econômica e o valor justo³⁹.

Assim, após importantes conquistas obtidas (1) no âmbito macroeconômico: a derrota da hiperinflação a partir de 1994, com o "Plano Real"; o desenvolvimento do mercado de capitais e da economia; (2) no âmbito regulatório: a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Resolução n. 1.055/2005, do Conselho Federal de Contabilidade, cuja atribuição é voltada ao estudo, preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre os procedimentos contábeis, considerando a convergência da contabilidade brasileira ao "padrão IFRS"; e, ainda, (3) no âmbito do mercado de capitais: a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) obrigou as companhias abertas, a partir do exercício findo em 2010, a apresentarem as suas demonstrações financeiras consolidadas com a adoção do padrão contábil internacional, por meio da Instrução n. 457/2007; foi publicada a Lei n. 11.638/2007, que alterou a legislação societária vigente e visava, de forma bastante resumida, à incorporação de regramentos contábeis decorrentes da convergência ao "padrão IFRS ao ordenamento jurídico-societário, a partir de atribuição de competências à CVM e aos órgãos reguladores"⁴⁰, inaugurando um novo paradigma contábil no Brasil.

Conforme ensinam João Francisco Bianco e Fabiana Carsoni, a "nova contabilidade" se apoiou principalmente nas seguintes diretrizes: a) primazia da

39. DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores da harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRIS-TOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib (Coord.). **Transparência fiscal em desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 422-426.

40. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 24, p. 96-97.

essência econômica sobre a forma jurídica; b) subjetivismo responsável; e c) visão prospectiva das demonstrações financeiras⁴¹.

Quanto à primazia da essência econômica sobre a forma, destaca-se a assertiva de João Francisco Bianco, ao afirmar que "para a contabilidade, os negócios jurídicos realizados devem ser registrados nos livros contábeis de acordo com a sua essência econômica e não em função da sua natureza jurídica". A diretriz não autoriza o intérprete a desconsiderar a forma e a natureza jurídica dos negócios jurídicos em prol da sua essência econômica de forma irrestrita e para todos os fins, mas apenas para fins contábeis. A rigor, o princípio da "primazia da substância sobre a forma" deveria ser definido como "primazia da substância econômica sobre a natureza jurídica do negócio realizado"⁴².

Por sua vez, o subjetivismo responsável prega que a contabilidade passa a ser guiada não apenas por critérios objetivos, baseados em indícios, documentos e demonstrações empíricas, mas também por relativo grau de subjetividade dos contadores na busca da representação mais fidedigna e responsável dos registros contábeis, evitando-se excessos ou julgamentos desarrazoados⁴³.

Por último, os registros contábeis deixam de ser um instrumento voltado à visão *retrospectiva* e, ainda que a informação pretérita não tenha perdido sua importância, passam a ser ferramentas de *visão prospectiva*. Portanto, pergunta-se: "o que seremos no futuro previsível *dado o que fizemos* no passado remoto e recente?"⁴⁴. Por esse motivo, as demonstrações financeiras devem ser, são e continuam pretendendo ser as melhores leituras possíveis dos fluxos de caixa esperados e da rentabilidade futura.

41. BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Reconhecimento de receitas (CPC 30) – Ausência de norma expressa na Lei n. 12.973/14 que regule o tratamento aplicável a divergências entre os critérios contábil e fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 5, p. 329.

42. BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 176.

43. BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Reconhecimento de receitas (CPC 30) – Ausência de norma expressa na Lei n. 12.973/14 que regule o tratamento aplicável a divergências entre os critérios contábil e fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 5, p. 329.

44. CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 372.

Não à toa, Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁵ reconhece a existência de função própria às Ciências Contábeis, pelo que "a função da contabilidade é registrar todos os acontecimentos diários da vida da pessoa jurídica que tenham alguma significação econômica, quer os relativos direta ou indiretamente aos negócios e empreendimento por ela explorados, quer os relativos à sua própria existência ou que a atinjam de algum modo, para que o patrimônio dessa pessoa possa ser devidamente apurado e demonstrado a qualquer momento".

Roberto Quiroga e Alessandro Broedel⁴⁶ afirmam que a contabilidade opera via "lente própria" para enxergar a realidade, por intermédio de procedimentos contábeis específicos, isto é, parte do reconhecimento (qualificação) do evento a partir do viés da substância sobre a forma, definindo qualitativamente sua natureza; continua (ou realiza concomitantemente) com a mensuração daquele evento, definindo quantitativamente o fato contábil; e, por último, evidencia tais fatos pela sua exposição em demonstrações financeiras e notas explicativas, visando a proporcionar a melhor informação possível aos diversos usuários externos e internos da contabilidade.

Tendo em vista as alterações introduzidas na legislação societária pela Lei n. 11.638/2007 e os potenciais efeitos fiscais que daí decorreriam, foi editada a Medida Provisória n. 449/2008 (convertida na Lei n. 11.941/2009), que, dentre outras iniciativas, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, que regulamentou ajustes tributários que pretendiam "neutralizar" os efeitos das novas práticas contábeis, sendo aplicável para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. De acordo com o RTT, as bases de cálculo dos tributos referidos deveriam ser determinadas conforme a disciplina aplicável na apuração do lucro contábil vigente até 31 de dezembro de 2007, e, apesar de ter sido regime de adoção optativa no início, tornou-se obrigatório a partir do ano de 2010, "evidenciando a intenção do Governo Federal na manutenção da metodologia de tributação já conhecida pelos contribuintes, além de possibilitar maior estudo acerca da nova legislação societária e os seus consequentes reflexos fiscais"⁴⁷.

45. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 1.014.

46. LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 57-59.

47. PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 13-46.

Anos depois, a Medida Provisória n. 627/2013, posteriormente convertida na Lei n. 12.973/2014, extinguiu o RTT, para adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis. Voltou-se, de certo modo, à mesma sistemática vigente sob a égide do Decreto-lei n. 1.598/1977: o lucro real parte do lucro líquido contábil do período, apurado conforme os "princípios de contabilidade geralmente aceitos" e a legislação societária vigente, para se submeter aos ajustes de exclusões ou adições previstos na legislação fiscal, definitivos ou temporários, ao cálculo do "lucro real", via LALUR, para chegar ao resultado tributário.

Em caso de modificação de antigos critérios ou de adoção de novos métodos e critérios contábeis, *posteriores* à publicação da Lei n. 12.973/2014, o próprio artigo 58 do diploma previu uma concessão em prol da segurança jurídica e da estabilidade das relações tributárias, ao prever que eles não teriam implicação na apuração dos *tributos federais* "até que lei tributária regule a matéria". A seguir, no parágrafo único do mesmo dispositivo, está prevista a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para "dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos *tributos federais*"⁴⁸. Segundo Eliseu Martins, em feliz metáfora, esses procedimentos caracterizariam a figura do "RTTzinho"⁴⁹.

Nota-se, aqui, o zelo do legislador ao reconhecer que eventuais mudanças nos métodos e critérios contábeis somente terão aplicabilidade no âmbito tributário a partir do momento em que positivado pelo Direito, revelando um expresse reconhecimento no sentido de que a inter-relação entre as Ciências Contábeis e o Direito Tributário não se dá de forma automática, devendo passar pelo filtro do sistema jurídico, sendo positivado pelo legislador. É a confirmação de que o Direito é um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto⁵⁰.

Nessa linha, toda a legislação que tratou do projeto de convergência contábil ao "padrão IFRS" (Lei n. 11.638/2007, Lei n. 11.941/2009 e Lei n. 12.973/2014) sempre se preocupou com os possíveis efeitos fiscais indesejados que os novos procedimentos contábeis poderiam gerar, mas *tão somente para fins de tributos federais*, notadamente, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 deixou de tratar de outros eventuais conflitos potencialmente

48. CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 263, 2018.

49. MARTINS, Eliseu. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coord.). **Lei nº 12.973: novo marco tributário – padrões internacionais de contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 15.

50. LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Trad. Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004. p. 112.

identificáveis em relação à incidência de tributos estaduais e municipais, sobretudo, para os fins a que se propõe esta pesquisa, no que se refere ao ICMS, ao ISS e ao potencial conflito de competência na tributação de "operações mistas".

Desse modo, incumbe (i) investigar qual o conteúdo do Pronunciamento Técnico CPC n. 47 no que se refere ao reconhecimento de receitas de operações mercantis e prestações de serviços por meio de identificação de obrigações de *performance*, avaliando as soluções que a contabilidade oferece na alocação das diferentes obrigações existentes em contratos complexos; e ainda (ii) analisar a importância do conceito de "receita" na conformação das materialidades do ICMS e do ISS, bem como quais os sentidos que têm sido atribuídos aos termos "operações de circulação de mercadorias" e "prestação de serviços de qualquer natureza" pela doutrina e pela jurisprudência; e, por fim, (iii) analisar qual a solução dada pelo legislador complementar, no exercício de seu encargo constitucional de prevenir conflitos de competência tributária, nos casos limítrofes de agregação de prestação de serviços com aplicação de materiais e vice-versa.

4 CONFLITOS NA TRIBUTAÇÃO DE "OPERAÇÕES MISTAS": OBRIGAÇÕES DE PERFORMANCE OU NEGÓCIOS JURÍDICOS?

4.1 Identificação de obrigações de *performance*: o que nos diz o CPC n. 47?

Até 2017, o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos era estabelecido de forma esparsa por diversos Pronunciamentos Contábeis, com destaque para o Pronunciamento Técnico CPC n. 30 (R1) – Receitas, aprovado pela Deliberação CVM n. 692/2012 e pela Resolução CFC n. 1.412/2012 e NBC TG n. 30. Ocorre, no entanto, que a emergência do desenvolvimento de um modelo unificado para reconhecimento de receitas de todos os contratos com clientes para venda de bens e serviços inspirou a emissão de uma norma de princípios conjuntos entre o IASB e o FASB, o IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*, que foi posteriormente incorporada pelo Brasil, a partir de 1º de janeiro de 2018, pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 47 – Receita de Contrato com Cliente, aprovado pela Deliberação CVM n. 762/2016 e pela NBC TG n. 47/2016.

Em suma, portanto, o novo modelo de contabilização e divulgação de receitas proposto substituiria duas normas e suas respectivas interpretações, no

âmbito do padrão IAS/IFRS⁵¹, e “mais de 140 tipos diferentes de procedimentos, muitos dos quais aplicáveis a tipos específicos de atividades e conceitualmente inconsistentes entre si, no que se refere ao padrão norte-americano”⁵², gerando, em síntese, uma aplicação mais consistente e uniforme das diretrizes do reconhecimento de receitas ao redor do mundo.

Conforme mencionam Fabio Pereira da Silva e Ramon Tomazela Santos⁵³, esse movimento está em linha com as diretrizes do Pronunciamento Técnico CPC n. 00, por permitir maior comparabilidade das informações econômicas divulgadas pelas empresas, o que é considerado uma característica de melhoria da informação contábil.

O processo de reconhecimento e mensuração previsto no CPC n. 47 circunscreve cinco etapas, que podem ser resumidas da seguinte forma: (i) identificação do contrato com clientes; (ii) identificação das obrigações de *performance* separáveis previstas no contrato; (iii) determinação do preço da transação; (iv) alocação do preço da transação às obrigações de *performance* separáveis previstas no contrato; e (v) reconhecimento da receita conforme a satisfação das obrigações de *performance*. Para os fins pretendidos no presente trabalho, será analisada de modo específico somente a segunda etapa, isto é, a fase de identificação das obrigações de *performance* separáveis previstas no contrato.

Isso se deve ao fato de que, conforme ensina Heron Charneski⁵⁴, a comparação entre uma norma contábil sobre “receitas” e o direito tributário pode ser analisada sob duas perspectivas: de um lado, a identificação de um conceito contábil de receita e suas repercussões diante de um conceito jurídico-tributário de receitas (aspecto material); de outro lado, a influência dos critérios contábeis sobre a legislação tributária, no tocante ao momento do reconhecimento das receitas (aspecto temporal). Sob a primeira perspectiva, incumbe determinar se a identificação de diferentes obrigações de

51. MCCONELL, Patricia. **Revenue recognition**: finally, a standard approach for all. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/resources-for/investors/investor-perspectives/investor-perspective-jun-2014-1.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

52. CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. p. 281-296.

53. SILVA, Fabio Pereira da; SANTOS, Ramon Tomazela. O reconhecimento de receitas e os contratos do tipo *bill-and-hold* à luz do Pronunciamento Técnico CPC n. 47. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 108.

54. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 24, p. 258.

performance separáveis no âmbito de um mesmo contrato com cliente – isto é, o reconhecimento de receitas decorrentes de prestação de serviços e de comercialização de mercadorias – implica o reconhecimento de fatos geradores do ICMS e do ISS, respectivamente.

A identificação das obrigações de *performance* separáveis previstas no contrato é ponto fulcral do novo pronunciamento contábil. Segundo o § 22 do CPC n. 47, a obrigação de *performance* refere-se a cada *promessa* de transferir ao cliente (i) bem ou serviço que seja distinto; ou (ii) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente. A identificação de obrigações de *performance* distintas no âmbito de mesmo contrato com cliente poderá resultar no reconhecimento de passivos independentes entre si e dissociados da receita nominal indicada na documentação fiscal emitida, como em obrigações de garantia (§ B28 a B33), direitos não exercidos de clientes (§ B44 a B47), acordos do tipo *bill-and-hold* (§ B79 a B82), entre outros.

É importante ressaltar que as obrigações de *performance* podem ser *promessas* explícitas ou implícitas nos contratos com clientes, podendo ser decorrentes de meras práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade, desde que, no momento da celebração do contrato, essas promessas criem uma expectativa válida do cliente de que a entidade irá lhe transferir bem ou serviço (§ 24), ainda que essa expectativa não encontre respaldo do ponto de vista jurídico.

A identificação de quais bens ou serviços transferidos deverão conformar uma obrigação de *performance* independente e separável, no âmbito de contrato com cliente, é uma questão de julgamento dentro daquilo que se convencionou a chamar de *subjetivismo responsável*⁵⁵ da entidade. Assim, cada promessa de entrega de bem ou serviço distinto poderá conformar uma única obrigação de *performance* no contrato ou, caso o bem ou serviço não seja considerado distinto para fins da norma contábil, deverá ser agrupado com uma série de bens ou serviços que sejam substancialmente os mesmos (mas que não sejam distintos se individualmente considerados) e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente, formando assim uma obrigação de *performance* distinta (§ 22, alíneas *a* e *b*).

55. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da Contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 350- 351.

A *distinção* de uma obrigação de *performance* separável em relação a outras, existentes no âmbito de um contrato com cliente, é aferível se *ambos* os critérios forem satisfeitos *concomitantemente*: (i) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e (ii) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato (ou seja, compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato) (§ 27).

Em relação ao primeiro critério, vale lembrar que, por vezes, por mais que o cliente não possa se beneficiar economicamente do bem ou serviço de modo isolado, poderá fazê-lo *em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis*. Por "recursos prontamente disponíveis", entendem-se os bens ou serviços vendidos separadamente (pela própria entidade ou por outras entidades no mercado) ou o recurso que o cliente já obteve da entidade (sejam aqueles bens ou serviços que a entidade já teria transferido ao cliente de acordo com o próprio contrato ou outras transações ou eventos). É o caso, por exemplo, do contrato estabelecendo a venda e a montagem de um móvel: identificam-se duas obrigações de *performance* distintas – venda e montagem –, considerando a perspectiva de que o cliente possa contratar um terceiro ou realizar a montagem do móvel por conta própria, quando o *know-how* ou a técnica não seja detida ou licenciada exclusivamente pelo próprio fornecedor.

De outro modo, em relação ao segundo critério, alguns fatores podem indicar que promessas de transferir bem ou serviço aos clientes não são separadamente identificáveis e incluem algumas hipóteses: (i) a entidade fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Esse é o caso, por exemplo, de contratos de construção civil por empreitada de obras completas – § 29, alínea *a*; (ii) a entidade modifica ou personaliza, de forma significativa, um ou mais bens ou serviços. Esse é o caso, por exemplo, de *softwares* customizados, agregados de serviços de implantação/personalização – § 29, alínea *b*; e (iii) a entidade fornece bens e serviços altamente interdependentes e altamente inter-relacionados. Esse é o caso, por exemplo, de contratos em que a transferência do controle de determinada promessa depende da conclusão de outra promessa – § 29, alínea *c*.

Ademais, as obrigações de *performance* não incluem atividades que a entidade deva realizar para cumprir o contrato, sejam essas acessórias, preparatórias ou intermediárias, a menos que tais atividades transfiram o bem ou o serviço ao

cliente. Portanto, a execução de tarefas administrativas para elaborar o contrato não transfere ao cliente o controle de bens ou serviços à medida que as tarefas são executadas. Logo, não há como reconhecer que tais atividades constituem obrigações de *performance* independentes e separáveis (§ 25).

Resumidamente, o processo de reconhecimento e mensuração de receitas disposto no CPC 47 pode ser sintetizado a partir do seguinte fluxograma:

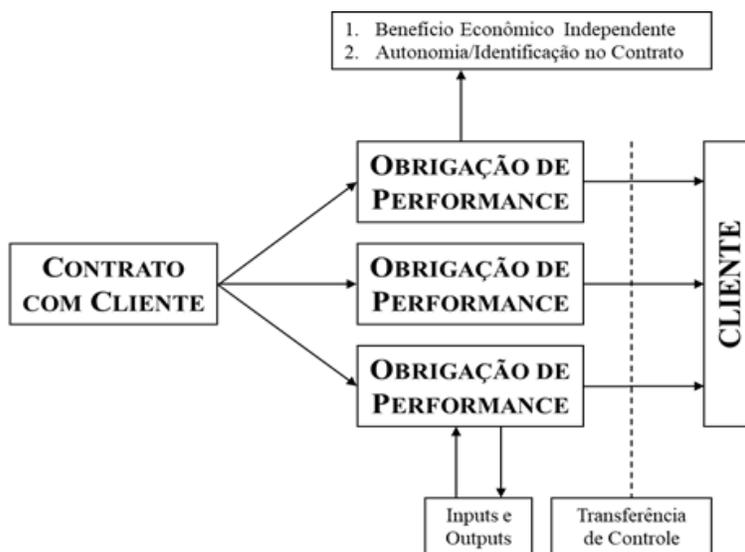


Figura 1. Quadro esquematizado do procedimento do CPC n. 47

Fonte: Autores.

Rigorosamente, a identificação de diversas obrigações de *performance* no mesmo contrato com cliente poderá implicar o reconhecimento de diferentes passivos e, quando satisfeitas as respectivas obrigações de *performance*, no auferimento de receitas de prestações de serviços ou de comercialização de bens. Ocorre, no entanto, que nem sempre o reconhecimento de obrigações de *performance* que se consubstanciam em transferências de bens ou serviços para fins contábeis irá se coadunar com a identificação de fatos jurídicos tributários.

Aqui está a possível divergência entre a contabilidade e o Direito, ao menos no âmbito dos tributos estaduais e municipais. Isso porque, na identificação das obrigações de *performance*, não raras vezes, a contabilidade acaba

por reconhecer uma obrigação relacionada à entrega de um bem e outra relativa à prestação de serviços. Reiteramos o exemplo, indo ao plano concreto, da venda de um bem móvel, com previsão contratual de instalação por parte da empresa vendedora. São duas obrigações de *performance* distintas. A questão que surge é: até que ponto o reconhecimento dessas obrigações de *performance* distintas pode influenciar a incidência dos tributos, especificamente do ISS e ICMS? Cabe determinar, portanto, qual a importância do conceito de "receita" para fins da conformação de materialidades e da apuração desses tributos.

4.2 A importância do conceito de "receita" na composição das materialidades do ICMS e do ISS

Uma vez demonstrada a disciplina contábil relativa à identificação de obrigações de *performance* e reconhecimento de receitas, importa descrever a importância do conceito de "receita" na composição das materialidades dos impostos sobre o consumo, notadamente o ICMS e o ISS, bem como qual a significação normativa que tem sido atribuída às locuções "operações de circulação de mercadorias" e "serviços de qualquer natureza".

Importante ressaltar que o signo "receita" é uma *disposição ambígua*, isto é, consiste em um termo que pode ser interpretado de diferentes maneiras, de modo que cada interpretação corresponde a um significado diferente e, portanto, a uma norma diferente⁵⁶.

Em face das diferentes funcionalidades que o termo possui no sistema constitucional tributário, José Antonio Minatel⁵⁷ identifica diversas significações do conceito de "receita", para fins de IRPJ e CSLL e quando utilizado no contexto de incidências tributárias que o consideram de forma isolada. Para o autor, quando o termo "receita" é utilizado no contexto da legislação societária, das Ciências Contábeis, da Economia e da legislação tributária referente ao IRPJ e à CSLL, deverá sempre ser interpretado em contraposição aos demais conceitos econômicos de "despesa" e de "custo", na conformação de "resultado". Deste modo, enquanto meio de apuração de resultados e lucros empresariais, deve ser reconhecido que a receita seja contabilizada conforme o regime de competência, independentemente de efetivo recebimento de caixa, desde que já realizada, acompanhada do reconhecimento dos custos e das despesas incorridas, mesmo que ainda não pagas. Por outro lado, quando o termo "receita" é trazido de

56. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e argumentar**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p. 66.

57. MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 63-86.

forma isolada, a Constituição de 1988 faz referência à efetiva disponibilidade de recursos (arts. 34; 157; 165, IV; 167, § 4º; 195, III; 212 e 56 do ADCT).

Por sua vez, em acurado estudo sobre o tema, Paulo Ayres Barreto⁵⁸ destaca algumas das diferentes funcionalidades que são atribuídas ao termo "receita", a partir de seu contexto normativo: (i) na legislação referente ao IRPJ e à CSLL, a receita é sempre confrontada com custos e despesas, para fins de composição de resultado, de forma a determinar a base de cálculo dos tributos; (ii) quando individualmente considerada, de forma genérica e sem especificações ou condições, é utilizada na composição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS; (iii) por fim, quando referida como "preço" ou "valor da operação" e relacionada a determinadas atividades – como industrialização de produtos, circulação de mercadorias e prestação de serviços –, serve à determinação da base de cálculo do IPI, do ICMS e do ISS.

Dessa forma, podemos afirmar que as bases de cálculo dos tributos sobre o consumo, especialmente do ICMS e do ISS, somente podem ser compostas por valores que: (a) representem efetivo ingresso, a título definitivo, no patrimônio do contribuinte; e (b) decorram da efetiva prestação de serviço ou da realização de operação de circulação de mercadoria – afinal, a base de cálculo do ISS e do ICMS somente pode ser a perspectiva dimensível dessas atividades⁵⁹.

É imprescindível notar que, ao contrário dos critérios de identificação de obrigações de *performance* e respectiva segregação de receitas, previstos no âmbito do CPC n. 47, a determinação de quais receitas devem conformar as bases de cálculo do ICMS ou do ISS depende da investigação *prévia* da ocorrência de "operações de circulação de mercadorias" e "serviços de qualquer natureza", respectivamente. Quer-se dizer, portanto, que a identificação dos *valores sujeitos à tributação* (aspecto quantitativo – base de cálculo) depende da investigação da *materialidade dos tributos* (aspecto material). Ressalte-se: as significações específicas no discurso jurídico – como as locuções "operações de circulação de mercadorias" e "serviços de qualquer natureza" – devem ser obtidas a partir dos textos normativos e do uso de juristas, e não dos dicionários⁶⁰.

58. BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionais. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (Org.). **Direito e finanças públicas nos 30 anos de Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro**. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. p. 400.

59. BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionais. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (Org.). **Direito e finanças públicas nos 30 anos de Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro**. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. p. 402.

60. GUAISTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoría y metateoría del derecho. Trad. Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 229.

No que se refere à tributação dos serviços e da circulação de mercadorias, inúmeras são as dificuldades decorrentes da compreensão do espaço de competência a ser exercido pelos Municípios e pelos Estados, respectivamente. Afinal, considerando que a Carta Magna não foi minuciosa na definição dos conceitos que positivou, especialmente no que se refere aos critérios de reconhecimento e de mensuração das grandezas econômicas sujeitas à tributação, o intérprete poderá ser erroneamente influenciado a utilizar critérios econômicos e contábeis presentes no CPC n. 47, por exemplo, que, como mencionado anteriormente, sugerem respostas distintas para a solução da questão.

No entanto, a solução deve, necessariamente, advir da Constituição Federal, em que foram delimitadas as competências para a imposição tributária, mais precisamente da definição dos signos e das expressões utilizadas pelo texto constitucional, pela qual se buscará gizar os lindes da tributação de "serviços de qualquer natureza" e "operações de circulação de mercadorias".

Tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal exerce relevante papel na construção das normas jurídicas constitucionais, a jurisprudência será imprescindível à delimitação dos conceitos constitucionais mencionados, bem como a evolução normativa das competências tributárias do ISS e do ICMS.

Quanto ao conceito de "serviços de qualquer natureza", a análise da evolução jurisprudencial permite-nos inferir que, até o julgamento do RE 116.121, o Supremo Tribunal Federal adotava como premissa um conceito de serviço abstraído da noção de *utilitatis causa*, a utilidade econômica da atividade subjacente⁶¹. Com o advento da Constituição de 1988, entretanto, esse posicionamento foi revisto, adotando-se a distinção entre "obrigação de dar" e "obrigação de fazer" para a definição da incidência do imposto sobre serviços. Atualmente, após o julgamento dos *leading cases* (Recursos Extraordinários n. 547.245 e 592.905) e planos de saúde (Recurso Extraordinário n. 651.703), infere-se o retorno ao critério mais econômico.

Nota-se, assim, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem caminhado de forma instável sobre o tema: a título de exemplo, convém novamente mencionar o voto do Ministro Luiz Fux, no julgamento do RE n. 651.703/PR – que julgou a constitucionalidade da incidência de ISS sobre administração de planos de saúde e de "seguro-saúde" –, no qual é nítido um afastamento da tese

61. MACÊDO, Alberto. ISS – o conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). **XII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015. v. 12, p. 1-79.

precedente em que a distinção entre “obrigação de dar” e “obrigação de fazer” é o ponto fulcral na delimitação da competência constitucional.

Não obstante, conforme já ressaltamos, a decisão é bastante criticável, não sendo possível afirmar que a posição consagrada nos tribunais superiores tenha sido efetivamente alterada após esse precedente, uma vez que parte dos votos alcançou as mesmas conclusões daquela perfilada pelo Relator, contudo apropriando-se do conceito de serviço como “obrigação de fazer” (especialmente nos votos dos Ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski), conforme os precedentes já consagrados pela jurisprudência majoritária, ou seja, se considerados apenas os votos que efetivamente representam uma mudança de fundamento, eles não formariam a maioria no Tribunal⁶².

Desta feita, diante da instabilidade do entendimento do Tribunal Superior, convém valer-se das brilhantes lições de Aires Barreto, podendo-se dizer que o conceito de serviço tributável pelos Municípios pode ser definido como “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob o regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendidos na competência de outra esfera de governo”⁶³.

Já quanto ao conceito de “operações de circulação de mercadorias”, o próprio gênero “operação” já indica importantes indícios das materialidades tributáveis pelo ICMS; embora versando sobre o ICM, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino ensinavam que “operações” representavam atos jurídicos, ou seja, atos regulados pelo Direito, que possuem natureza negocial e produzem efeitos jurídicos⁶⁴.

Daí a distinção entre operações e prestações ser extraível da própria interpretação sistemática da Constituição, demarcada reiteradamente em diversas passagens: exemplificativamente, o artigo 155, § 2º evidencia a diferença ao consignar que as materialidades tributadas pelo ICMS abrangem tanto (i) *operações* relativas à circulação de mercadorias quanto (ii) *prestações* de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Fossem idênticas, não haveria sequer necessidade de demarcar materialidades com diferentes locuções⁶⁵.

Assim, em se tratando de negócio jurídico ou ato jurídico, tem como pressuposto a transferência de titularidade jurídica da mercadoria, de uma pessoa para outra. Por esse motivo, as transferências entre estabelecimentos da mesma

62. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. atual. por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. p. 90-102.

63. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. atual. por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. p. 88-89.

64. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25-26, p. 104, 1983.

65. BARRETO, Aires F. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 15.

empresa não podem ser consideradas uma operação de circulação de mercadoria para fins de ICMS, justamente por inexistir transferência de titularidade jurídica, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.125.133/SP⁶⁶, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973.

Ademais, a operação, por conduzir mercadoria à titularidade de outrem, configura uma operação de natureza *mercantil*, que assume essa condição por cumprir os seguintes requisitos: (i) é regida pelo Direito Comercial; (ii) é praticada no contexto de atividades empresariais; (iii) tem por finalidade, pelo menos *a priori*, a obtenção de lucro (resultados econômicos positivos); e (iv) tem por objeto uma mercadoria⁶⁷.

Desse modo, vê-se que os sentidos atribuídos pelo Supremo Tribunal Federal às locuções "serviços de qualquer natureza" e "operações de circulação de mercadorias" são dotados de características muito próprias e de natureza eminentemente *jurídica*. Tanto é que, quando invocadas perspectivas *econômicas* para interpretação ou delimitação do conceito constitucional respectivo, os Ministros expurgaram sua influência e reafirmaram (ainda que com relativa instabilidade) a existência de conceitos constitucionais jurídicos e autônomos em relação às demais ciências, como a contabilidade.

4.3 A atuação do legislador complementar na prevenção de conflitos: imposição de regra "tudo ou nada"

Apesar do esforço do constituinte em discriminar as competências tributárias pela repartição rígida de bases tributáveis, a partir do uso de conceitos exclusivos e que não admitem sobreposições, a prática da aplicação e interpretação da legislação tributária tem demonstrado que, muitas vezes, casos limítrofes – isto é, aqueles que agregam mercadorias e serviços, sejam serviços que empregam materiais e equipamentos ou o fornecimento de mercadorias que exigem, em sua produção, um fazer como atividade-meio – desafiam as diretrizes fixadas no altiplano constitucional.

Incumbe, portanto, tratar da atuação do legislador complementar na sua função de prevenir os potenciais conflitos de competência tributária, conforme o artigo 146, inciso I, da Constituição de 1988, especialmente no que concerne

66. Primeira Seção, Recurso Especial n. 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.08.2010, DJe 10.09.2010.

67. CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 44.

aos eventuais conflitos entre Estados e Municípios na tributação do ICMS e do ISS, respectivamente.

Ao seguir o mandamento constitucional do artigo 156, inciso III, da Constituição, com intuito de definir os "serviços de qualquer natureza", a Lei Complementar n. 116/2003 valeu-se de uma definição enumerativa, prevendo como hipótese tributária do ISS a prestação de serviços arrolados por uma Lista Anexa. Dessa forma, estabeleceu que, salvo exceções expressas na Lista, os serviços nela presentes não se encontram sujeitos ao ICMS, "ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias" (art. 1º, § 2º).

Segundo Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino⁶⁸, é desnecessário dizer que sua redação é imprópria, pois os produtos empregados na prestação de um serviço, ao se materializarem na atividade desenvolvida, dispensam a natureza jurídica de "mercadoria". Na opinião dos autores, o legislador complementar teria sido mais preciso se tivesse ressalvado a incidência do ISS sobre tais serviços "ainda que a sua prestação de serviços envolva o emprego de bens de qualquer natureza".

Por outro lado, ao versar sobre o ICMS, a Lei Complementar n. 87/1996 estabeleceu que a hipótese de incidência tributária do imposto seria tanto o "fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios", conforme dispõe o artigo 2º, inciso IV da Lei, quanto o "fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços", desde que a própria Lei Complementar n. 116/2003 expressamente preveja a exigência do ICMS, nos termos do artigo 2º inciso V, da Lei.

É bem verdade que, no primeiro caso, ainda que não prevista a incidência do ICMS, sequer se poderia cogitar a incidência do ISS por estar fora da competência municipal, ao passo que, no segundo caso, existe uma busca pelo acoplamento das incidências do ICMS e do ISS para contemplar as situações concretas de modo a reparti-las, formando campos de incidência distintos, sem bitributação ou concomitância de incidências.

Desse modo, fica claro que a divisão efetuada pelo legislador complementar foi no sentido de atribuir, para cada obrigação, a regra "*tudo ou nada*": ou estamos diante de um *fornecimento de uma mercadoria com prestação de serviço*

68. SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 253.

ou de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, sujeitos ao ICMS, ou de uma prestação de um serviço de qualquer natureza (ainda que envolvendo emprego de materiais ou equipamentos), sujeita ao ISS. Assim, cabe ao aplicador do direito verificar no caso concreto e definir em qual campo de incidência ela se encontra, se no do ICMS ou se no do ISS.

Aires Fernandino Barreto, em didática lição, ensina que a lei complementar dispôs sobre os conflitos de competência tributária do ISS e do ICMS, regulando-os, em área onde não deveria haver conflito, pois assumiu a premissa equivocada da não distinção entre materiais e mercadorias, o que poderia alargar a competência tributária dos Estados. Assim, o autor resume o tratamento tributário de "prestações de serviços envolvendo o fornecimento de mercadorias" em três situações, quais sejam: (a) não incide ICMS sobre "mercadorias" a serem, ou que tenham sido, utilizadas nas prestações de serviços listados; (b) incide ICMS, quando a lista ressalva certas parcelas da prestação dos serviços; (c) incide ISS sobre a prestação dos serviços listados, ainda que sua prestação envolva fornecimento de "mercadorias"⁶⁹.

É importante ressaltar que, mesmo quando o legislador complementar age no seu papel de prevenir conflitos de competência tributária, este não está autorizado a subverter os conceitos constitucionais de serviços de qualquer natureza ou de operação mercantil. Conquanto este possa fixar critérios para excluir as pretensões dos Estados ou dos Municípios nos casos limítrofes, essa faculdade não pode ser arbitrária, devendo obediência às diretrizes constitucionais⁷⁰.

O raciocínio exposto enfrenta desafios, entretanto, quando se encontram relações jurídicas complexas, envolvendo mais de um contrato, posto que coligados. Consideremos o caso de uma empresa que comercializa plantas e arranjos florais, e, adicionalmente, realiza serviços de decoração e jardinagem, em que é inafastável a aplicação de materiais. Constata-se a existência de duas obrigações distintas: de um lado, fornecimento de mercadorias (plantas e arranjos florais), sujeito ao ICMS (art. 2º, I, da LC n. 87/1996), e, de outro, a prestação de serviços (decoração e jardinagem), sujeita ao ISS (item 7.11 da Lista Anexa). Ainda assim, é comum que seja feito o pagamento em um só montante, sem qualquer discriminação acerca de qual parcela pertence a qual obrigação. Surge, daí, o problema de se alocar quanto se refere ao fornecimento de mercadorias e quanto à prestação de serviço.

69. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. atual. por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. p. 395.

70. BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. atual. por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018. p. 399.

Não se nega que haja dificuldades em discernir, no bojo de relações contratuais complexas ou coligadas, o preço que engloba a operação mercantil e a prestação do serviço. Contudo, a determinação deve ser feita em observância das normas constitucionais discriminadoras da competência tributária e dos conceitos rígidos mínimos empregados – “operação de circulação de mercadoria” e “serviços de qualquer natureza” –, bem como da disciplina da legislação complementar, especialmente das Leis Complementares n. 87/1996 e 116/2003.

Ademais, é necessário que o contribuinte atribua preços em condições normais de mercado e em conformidade com seus custos e despesas para fins fiscais. Por mais que a prática de preços super ou subfaturados não seja considerada *ilícita* e, portanto, *nula* para fins de Direito Privado, na forma do artigo 166, inciso II, do Código Civil, sob a perspectiva tributária, os valores das operações e prestações devem obedecer à “normalidade” de mercado. Tal normalidade deve ser aferida a partir da prática de atos que correspondam ao interesse da própria pessoa jurídica na busca de resultados econômicos positivos. Para além de um ato válido e eficaz, importa ser, ainda, lucrativo para a empresa⁷¹.

Não se exclui que, nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, caso as autoridades fiscais entendam que os valores declarados na documentação fiscal dos contribuintes sejam omissos ou não mereçam fé, uma vez que não refletem preços de mercado, destoando dos custos e despesas da empresa, estas estejam autorizadas a arbitrar a base de cálculo dos tributos devidos, inclusive fazendo uso de demonstrações contábeis aderentes aos procedimentos previstos no CPC n. 47, que privilegiem o real valor das operações/prestações e o princípio da capacidade contributiva.

4.4 Resolução de conflitos entre o ICMS e o ISS em “operações mistas”: entre forma e substância

Apesar da aparente dicotomia apresentada entre as representações da realidade empreendidas pelas Ciências Contábeis e pelo Direito por meio da contraposição entre os jargões “essência econômica” e “forma jurídica” parece ser ato cujo efeito argumentativo exercido sobre o destinatário consiste em uma falsa impressão consoante a qual a Contabilidade retrataria a realidade efetiva (essência), enquanto o Direito teria caráter artificial (mera forma).

Em verdade, ambas as linguagens (do Direito e das Ciências Contábeis) selecionam caracteres dos eventos ocorridos no mundo fenomênico. A única diferença é uma distinta perspectiva acerca desses fatos, mas se trata de

71. SCHOUBERTI, Luís Eduardo. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 157.

aproximações igualmente parciais, tendo em vista a impossibilidade de retratar-se o evento em sua essência⁷².

Em assim sendo, contrapondo-se as ideias de essência e forma, sendo a primeira vinculada às Ciências Contábeis e a segunda ao Direito, pode-se levar a crer – equivocadamente – que a Contabilidade atingiria a realidade do evento social, enquanto o Direito preocupar-se-ia apenas com a "roupagem jurídica", o que justificaria uma prevalência da perspectiva contábil sobre a jurídica, inclusive para os próprios fins jurídicos. Com isso, justifica-se, de uma perspectiva retórica, o contradiscurso de João Francisco Bianco, que denomina a referida prevalência "da substância sobre a forma" como uma falsa prevalência da "aparência econômica sobre a natureza jurídica do evento"⁷³, de modo a inverter o efeito que a tradicional contraposição "essência x forma" provoca nos destinatários.

Neste sentido, fique-se com a advertência de Luís Eduardo Schoueri⁷⁴, no sentido de que o sistema brasileiro, ao contrário de outros, optou por positivar a prevalência do princípio da legalidade sobre o da capacidade contributiva, em caso de conflito entre ambos, ao vedar o raciocínio analógico quando resultar em exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN).

Não é demais lembrar que, ao indicar o reconhecimento de obrigações de *performance* de naturezas distintas, isto é, relativas a prestações de serviços e a transferências de bens, no âmbito de mesmo contrato com cliente, o CPC 47 poderá influenciar os intérpretes a concluírem sobre a necessidade de recolhimento de ISS e ICMS, respectivamente, desprezando-se a Constituição, a lei complementar e toda disciplina normativa aplicável ao potencial conflito de competência tributária.

Ocorre, no entanto, que a "forma legal" pressupõe a causa do negócio jurídico sob o qual geralmente se reveste de roupagem jurídica corriqueira, ao passo que a contabilidade, que não nega a natureza jurídica do negócio praticado, simplesmente a despreza, em razão dos objetivos informacionais relacionados à sua relevância econômica.

Ricardo Mariz de Oliveira⁷⁵ ensina que, do ponto de vista jurídico, o referencial é sempre o efeito jurídico, ou seja, a causa ou a substância do negócio

72. CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 147-148.

73. BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e segurança jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.) **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1. p. 184.

74. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 746-748.

75. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A tributação da renda e sua relação com os princípios contábeis geralmente aceitos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.).

jurídico, quando o referencial contábil é sempre o efeito econômico. Sob esta perspectiva, o motivo (elemento subjetivo, intrínseco e pessoal) de um agente na realização de um negócio jurídico, que para o contador pode ser a substância econômica, não interfere com a causa do ato ou negócio jurídico, tampouco o invalida, desde que se refira a objeto lícito.

No presente caso, por mais que o processo de reconhecimento e mensuração de receitas previsto no CPC n. 47 implique o reconhecimento de obrigações de *performance* separáveis no âmbito do mesmo contrato com cliente, para fins de conflito de competência, necessariamente, deverão ser observadas as diretrizes constantes na Constituição e na Lei Complementar, porquanto da primeira decorrem os lindes conceituais que demarcam a competência tributária dos entes, enquanto da segunda promanam regras – dentro dos limites gizados pela Constituição Federal – jurídicas específicas, que cumprem a tarefa de prevenir o potencial conflito de competência na tributação de prestação de serviços e operações de circulação de mercadorias.

5 CONCLUSÃO

No presente artigo, pretendeu-se definir se o Pronunciamento Técnico CPC n. 47 e o processo de reconhecimento e mensuração de receitas em contratos com clientes deve interferir na resolução de conflitos de competência tributária entre o ICMS e o ISS em “operações mistas”, ou seja, aquelas que agregam a prestação de serviços com entrega de mercadorias.

A partir de uma análise interdisciplinar do Direito, sustentou-se que o Direito Tributário *pode* e *deve* estabelecer espaço de diálogo com outras disciplinas ou ramos *dentro do Direito* ou com outras áreas do conhecimento humano *fora do Direito*, desde que respeitados o processo de incorporação de influências externas e os limites do próprio ordenamento jurídico positivado. Com foco no sistema jurídico tributário brasileiro, demonstrou-se que os artigos 109 e 110 do CTN não se apresentam como óbices para a aproximação *interdisciplinar*, mas, ao contrário, como normas que *regulam* a forma com que a criação ou incorporação de conceitos pode se dar para fins tributários.

Em seguida, elencaram-se as etapas de identificação de contratos com clientes e de identificação de obrigações de *performance*, previstas no CPC n. 47, e demonstrou-se como os requisitos da norma contábil podem implicar o reconhecimento de receitas de prestações de serviços e entrega de bens para

Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 406-408.

clientes, no âmbito das mesmas relações contratuais, mesmo em contrariedade à disciplina constitucional e de legislação complementar.

Posteriormente, analisou-se a evolução interpretativa existente na jurisprudência dos tribunais superiores relativa às locuções "operações de circulação de mercadorias" e "serviços de qualquer natureza", utilizadas nos artigos 155, II e 156, III da Constituição de 1988, como delimitadores da competência tributária dos Estados e dos Municípios, respectivamente, ressaltando-se que, quando o Supremo Tribunal Federal enfrentou aspectos econômicos na interpretação dos signos constitucionais, expurgou-os e privilegiou conceitos constitucionais jurídicos e internos ao Direito.

Assim é que, conquanto reconheçamos que o Direito não seja uma ciência cognitivamente fechada, ou seja, que há espaços de comutação discursiva entre ele e demais áreas do conhecimento humano, notadamente as Ciências Contábeis, isso não implica que o intérprete possa intercambiar livremente os conceitos entre uma ciência e outra.

Nesse aspecto, concluímos que o CPC n. 47 e suas diretrizes para o reconhecimento de receitas, que identificam obrigações de *performance*, apesar de criar potenciais conflitos na esfera da tributação pelo ICMS e ISS, sobretudo nas chamadas *operações mistas*, não pode servir de instrumento para solucionar conflitos de competência tributária, ainda que possa encontrar espaço na hipótese de aplicação no âmbito do artigo 148 do CTN. Isso porque, em síntese conclusiva, o constituinte optou por erigir um sistema constitucional tributário pautado na segurança jurídica por intermédio da legalidade, ou seja, que o poder de tributar está fortemente delimitado por critérios eminentemente jurídicos, e não contábeis. Assim, a interpretação das disposições que conferem competência tributária deve ser realizada somente a partir de critérios jurídicos. Logo, no caso do conflito entre ICMS e ISS o intérprete deve, necessariamente, observar as prescrições constitucionais dos signos "operação de circulação de mercadoria" e "serviços de qualquer natureza", assim como suas respectivas leis complementares, uma vez que o constituinte concebeu uma estrutura tributária baseada em regras "tudo ou nada", ou seja, as materialidades só podem ser tributadas por um ente, detentor de uma competência tributária específica, ressalvadas as exceções previstas na própria legislação.

6 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. Planejamento tributário (IR: limites da economia fiscal – planejamento tributário). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 43, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25-26, 1983.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. atual. por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **ISS, IOF e instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionais. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (Org.). **Direito e finanças públicas nos 30 anos de Constituição**: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018.

_____. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v. I.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e segurança jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

_____; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Reconhecimento de receitas (CPC 30) – ausência de norma expressa na Lei n. 12.973/14 que regule o tratamento aplicável a divergências entre os critérios contábil e fiscal. ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 5.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211, p. 106-121, 2013.

BUKOLIC, Caitlin; HENRY, Erin; PLESKO, George A. Reconciling global financial reporting with domestic taxation. **National Tax Journal**, v. 65, n. 4, 2012.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

_____; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel

(Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 97, 2007.

CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 250-270, 2018.

_____. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 24.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no direito tributário brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder de (Org.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: RT, 1989.

COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores da harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib (Coord.). **Transparência fiscal em desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

FLÁVIO NETO, Luís. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. refundida do **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2013.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e argumentar**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

_____. **Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Trad. Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Demonstrações financeiras de grupos de empresas no padrão IFRS e a tributação em bases universais no Brasil. **Direito Tributário Atual**, v. 40, p. 302-324.

LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Researcher**, v. 28, n. 3, 1998.

LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Trad. Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004.

MACÊDO, Alberto. ISS – o conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). **XII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015. v. 12.

MARTINS, Eliseu. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coord.). **Lei nº 12.973: novo marco tributário – padrões internacionais de contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MCCONELL, Patrícia. **Revenue recognition: finally, a standard approach for all**. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/resources-for/investors/investor-perspectives/investor-perspective-jun-2014-1.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A tributação da renda e sua relação com os princípios contábeis geralmente aceitos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Juros sobre o capital próprio – momento da dedução da despesa. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 28, 2012.

PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

_____; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da "nova contabilidade". In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

_____; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadorias, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SHAPIRO, Scott J. The 'Hart-Dworkin' debate: a short guide for the perplexed. **U of Michigan Public Law Working Paper** n. 77, 2007. Disponível em: <https://law.yale.edu/system/files/documents/pdf/Faculty/Shapiro_Hart_Dworkin_Debate.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2019.

SILVA, Fabio Pereira da; SANTOS, Ramon Tomazela. O reconhecimento de receitas e os contratos do tipo *bill-and-hold* à luz do Pronunciamento Técnico CPC n. 47. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2019.