

O ICMS E A NOVA CONTABILIDADE

Adolpho Bergamini

Advogado e professor de Direito Tributário. Mestrando em Direito Tributário na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor e coordenador de obras dedicadas ao direito tributário. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT). Ex-conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** Pronunciamento CPC n. 12: ajuste a valor presente e a base de cálculo do ICMS **3** Pronunciamento CPC n. 04: ativos intangíveis e os créditos de ICMS sobre aquisição de *softwares* **4** Interpretação Técnica ICPC n. 01: créditos de ativos imobilizados em concessões públicas **5** Conclusão **6** Referências.

RESUMO: Este trabalho trata das modificações das normas contábeis para efeitos fiscais, discorrendo sobre a neutralidade forçada pelas Leis n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014, a respeito apenas dos tributos federais, nada dispendo sobre o ICMS. Assim se abordará em que medida os efeitos de tais modificações contábeis impactam a apuração do imposto estadual.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Nova contabilidade. Neutralidade. ICMS.

1 INTRODUÇÃO

Conforme é sabido, as Leis n. 11.638/2007, n. 11.941/2009 e, finalmente, n. 12.973/2014, modificaram profundamente a Lei n. 6.404/1976, em especial a contabilidade praticada no país.

A grande questão que se coloca é a seguinte: tais modificações são neutras do ponto de vista fiscal?

A mim a resposta só pode ser negativa. Afinal, houvesse de fato a tal neutralidade fiscal, não seria necessário que a Lei n. 11.941/2009, em seu artigo 15, instituisse o Regime Tributário de Transição (RTT) decorrente dos ajustes tributários ocasionados pelos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638/2007. Mais ainda, se a neutralidade fiscal fosse insita às alterações das

normas contábeis, não seria necessário que o § 1º do referido artigo 15 tivesse ganhado a seguinte redação:

Art. 15. [...]

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

Ora, se é admitida a necessidade de haver um Regime Tributário de Transição até a entrada em vigor de lei que venha a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, frise-se, *buscando a neutralidade tributária*, é porque a aventada neutralidade não está implícita nas novas normas contábeis.

Também não seria necessário que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 estipulasse expressamente que "a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria".

Ou seja, tanto existem efeitos tributários nas novas normas contábeis que foi necessária a edição de dispositivos legais expressos para trazer a neutralidade. Houvesse neutralidade fiscal, não seria necessário estipulá-las expressamente por meio do artigo 15 da Lei n. 11.941/2009, bem como do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014.

Mas, o Regime Tributário de Transição instituído pela Lei n. 11.941/2009 é aplicável à apuração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. E o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 dispõe que as novas normas contábeis não têm aplicação na apuração de *tributos federais*. Nada é mencionado a respeito da neutralidade (legalmente forçada) para outros tributos, como o ICMS.

Nesse panorama, se não existe naturalmente uma neutralidade fiscal nas novas normas contábeis, se essa neutralidade houve de ser instituída forçadamente pelas Leis n. 11.941/2009 e 12.973/2014 e, por outro lado, se não há dispositivos legais dessa natureza para o ICMS, então é forçoso concluir que não há neutralidade fiscal das novas normas contábeis à apuração do ICMS, razão pela qual os efeitos delas decorrentes afetam diretamente o modo como se deve entender e interpretar o imposto.

São essas as reflexões que seguem nas linhas seguintes.

2 PRONUNCIAMENTO CPC N. 12: AJUSTE A VALOR PRESENTE E A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

No bojo das modificações das normas contábeis havidas, foram alteradas as regras de avaliação dos elementos do ativo nos balanços, mormente pela introdução do critério valor justo para tanto. Segue a redação do art. 183, VIII, § 1º, "b", da Lei n. 6.404/1976:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei 11.638/2007)

§ 1º **Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:** (Redação dada pela Lei 11.941/2009)

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) **dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;**
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei 11.638/2007)
 1. o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei 11.638/2007)
 2. o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei 11.638/2007)
 3. o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei 11.638/2007) (grifos nossos).

Interessa, aqui, apenas a disposição contida no art. 183, § 1º, "b", da Lei n. 6.404/1976, acima destacado. Pois bem, as regras complementares a esse novo método de avaliação são dadas pelo Pronunciamento CPC 12, editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujas manifestações têm força normativa reconhecida em lei.

Referido Pronunciamento CPC 12 veio a dispor sobre o Ajuste a Valor Presente, que tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um

fluxo de caixa futuro¹. Alexandre Demetrius Pereira² explica bem o objetivo e o conceito do valor presente:

Verifica-se, portanto, que o conceito de valor presente de um determinado fluxo de caixa corresponde ao somatório de parcelas futuras (ou à quantia atual de parcela futura única) trazidas ao montante imediato (presente) por intermédio da aplicação de uma taxa de desconto respectiva ou, na forma definida pelo Pronunciamento CPC 12, valor presente (*presente value*) pode ser definido como a *estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa* (grifos do original).

Em outras palavras, o Ajuste a Valor Presente tem o objetivo de reconhecer que há juros embutidos em preços de vendas a prazo, nas quais poderiam ser concedidos descontos caso houvesse antecipação de parcelas, isto para trazer a valor presente (com as devidas escusas pela redundância) o preço de venda caso se realizasse à vista.

Em termos técnicos, tal meta pode ser vista pela leitura do item 7, "a", do Pronunciamento CPC 12, no qual está dito que devem estar sujeitos aos procedimentos de mensuração a transação que dá origem a um ativo, uma receita ou outra mutação do patrimônio líquido cuja contrapartida é um ativo com liquidação financeira (recebimento) em data diferente da data do reconhecimento da venda. Daí a razão para o item 9 do Pronunciamento CPC 12 dispor que ativos com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados, quando de seu reconhecimento inicial, pelo seu valor presente.

Assim é que o reconhecimento estipulado pelo Pronunciamento CPC n. 12 deve se dar sempre que os elementos do ativo (juros) trouxerem efeitos relevantes às operações de longo ou de curto prazo. Esse apontamento é importante na medida em que, conforme visto linhas atrás, a origem das interpretações dadas pelo Pronunciamento CPC 12 é o art. 183, VIII, § 1º, "b", da Lei 6.404/1976, que menciona a expressão "elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo" e, logo após, se refere às expressões "bens ou direitos destinados à venda e preço líquido de realização mediante venda no mercado". Poderia haver certa

-
1. Consoante o Anexo I do Pronunciamento CPC 12, "esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuem a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação".
 2. PEREIRA, Alexandre Demetrius. Ajuste a Valor Presente. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 17.

confusão na leitura do dispositivo legal porque, como é sabido, em regra são classificáveis no grupo Realizável a Longo Prazo as contas da mesma natureza do Ativo Circulante que, por sua vez, têm sua realização após o término do exercício seguinte³. Isto de algum modo não condiz com as atividades de compra e venda, que, por natureza, são mais dinâmicas e são realizadas em período de tempo inferior ao exercício. Mais ainda, o dispositivo legal faz menção ao termo *quando houver efeito relevante para qualificar as demais operações*, mas, não define o que de fato isso seria. É por isso que o Pronunciamento CPC 12 esclarece a extensão do que é longo prazo e efeito relevante para os fins de interpretação do art. 183, VIII, § 1º, "b", da Lei 6.404/1976. Vejamos, abaixo, o seu item 21, bem como a transcrição da resposta à questão 5, constante de seu anexo:

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

5. Transação de venda com vencimentos em 30, 60 ou 90 dias – prazos normalmente aplicados pela entidade – deve ser contabilizada considerando o AVP, conforme anteriormente descrito?

[...]

Pelo destacado, o AVP é aplicável para operações que possam ser consideradas como atividades de financiamento e não para operações que são liquidadas em curto espaço de tempo, cujo efeito não seja material. Em geral, quando aplicável, o AVP será calculado com a taxa de juros que possa estar embutida nas operações. Um exemplo, mas não limitado a, de evidência da existência ou não de juros é a concessão de descontos financeiros (descontos dados depois das vendas) para pagamento antes do prazo de vencimento estipulado, ou a existência de tabela de preços distinta para pagamentos à vista.

[...]

Em muitos casos, a entidade concede normalmente prazos para pagamento da fatura. Esse prazo pode ser considerado como parte das condições comerciais normais ou inerentes das operações da entidade, sem que isso leve à caracterização de uma atividade de financiamento. Em outros casos, mesmo que não sejam concedidos descontos financeiros, as operações são efetuadas para prazos maiores. Isso representa, na essência, uma atividade de financiamento (por exemplo, entidades de varejo e de incorporação imobiliária) e, nessa situação, é aplicável o conceito do

3. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 99.

AVP. A aplicação do conceito de AVP nas transações de vendas deve considerar os conceitos do IAS 18 e também os princípios da Lei das Sociedades por Ações, ambos na mesma direção. Segundo o inc. VIII do art. 183 e o inc. III do art. 184 da Lei das Sociedades por Ações, com a nova redação dada pela Lei 11.638/2007 e Medida Provisória 449/2008, os elementos decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente (objetivo principal), e os demais, ajustados quando houver efeito relevante.

Por essa leitura, é correto assumir que os requisitos para se fazer o Ajuste a Valor Presente, nos moldes acima colocados, são os seguintes:

- os juros da operação de venda devem ser feitos em operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante;
- neste contexto, também podem se enquadrar transações de venda com vencimentos em 30, 60 e 90 dias, ou outros prazos de vencimento normalmente aplicados no meio empresarial;
- para isso, as operações devem ser consideradas como atividades de financiamento, e não operações que são liquidadas em curto espaço de tempo, cujo efeito não seja material;
- o Ajuste a Valor Presente deve ser aplicado não só em operações de longo prazo, mas também às de curto prazo quando houver efeito relevante.

Também da transcrição da resposta à questão 5, vista acima, verifica-se que o próprio Pronunciamento confere uma pista à existência do dever de se aplicar, ou não, o Ajuste a Valor Presente pela existência de juros sujeitos ao ajuste. Segundo lá está dito, uma evidência da existência de receita de juros passível de ajuste é, mas não limitado a isso, a concessão de descontos financeiros, dados depois de realizada a venda, para pagamento antes do prazo de vencimento estipulado, ou a existência de tabela de preços distintos para pagamentos à vista.

Ou seja, por essas linhas vai se firmando a conclusão segundo a qual as empresas que vendem mercadorias ou prestam serviços devem levar a efeito o Ajuste a Valor Presente, mesmo em operações de curto prazo (por exemplo, para pagamento em 30, 60 ou 90 dias), se: (i) houver a previsão de concessão de descontos financeiros, também chamados comerciais ou condicionados para pagamento antes do prazo de vencimento da parcela; (ii) houver, alternativamente, tabela de preços diferenciados para pagamento à vista; e (iii) se dessa prática surgir e/ou for constatado efeito relevante.

Para dar cabo do Ajuste a Valor Presente, diz o item 23 do Pronunciamento CPC 12 que a empresa deve reconhecer, como receita financeira, os juros

embutidos na venda a prazo. Contudo, se o financiamento realizado pela empresa aos seus clientes fizer parte de suas atividades operacionais, o lançamento dos juros não deve ser como receita financeira, mas sim como receita operacional. Vejamos:

23. As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional. Esse é o caso, por exemplo, quando a entidade opera em dois segmentos distintos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo, e desde que sejam relevantes esse ajuste e os efeitos de sua evidenciação.

O indicado item 23 poderia representar uma contradição quando considerados os demais itens do Pronunciamento CPC 12 analisados até aqui. Afinal, fora visto que as empresas que vendem mercadorias ou prestam serviços devem realizar o Ajuste a Valor Presente se, por hipótese, a operação conta com previsão de desconto financeiro para pagamento antecipado da obrigação. Mas, logo após, o item 23 diz que empresas que operam no segmento de vendas de produtos e serviços devem reconhecer os valores do Ajuste a Valor Presente não como receita financeira, mas como receita operacional (o que na prática tornaria nula a aplicabilidade do próprio Pronunciamento CPC 12).

Ocorre que, segundo penso, a referida contradição é aparente apenas enquanto seu exame for superficial. Mais do que isso, o ponto-chave ao esclarecimento dessa suposta contrariedade está no "efeito relevante".

É que, para algumas empresas, a operação comercial está pautada, majoritariamente, nas vendas a prazo, de modo que a própria empresa conta com essa realidade para tomar decisões empresariais e, inclusive, compor suas perspectivas de resultado para apresentação aos sócios, acionistas e investidores. Para esse grupo de empresas, o Ajuste a Valor Presente será uma receita operacional, pelo simples fato de ser parte integrante de sua operação. Tenha-se como exemplo, aqui, grandes empresas varejistas, que fazem vendas a prazo e, no mais das vezes, não concedem desconto na hipótese de o adquirente antecipar os pagamentos. Isto demonstra, a toda evidência, que os juros de sua venda se lhes representam receitas da própria operação, que se imiscuem à própria receita de vendas.

Mas, para outro grupo de empresas, a concessão, ou não, de descontos comerciais é uma alternativa implementada para fazer frente a certos momentos

empresariais, por exemplo, a realização de caixa e/ou a manutenção de certa carteira de clientes. Para esse grupo, a cobrança de juros em vendas a prazo não faz parte de sua operação, tanto que há a possibilidade de concessão de descontos no caso de pagamento antecipado de parcelas e/ou da parcela única, seja isso contratado por operação, ou mesmo se se evidenciar pela existência de uma tabela contendo preços diferenciados para pagamentos à vista ou a prazo. Para esse grupo de empresas, a concessão de um desconto comercial carrega consigo efeito relevante, porque modifica, de modo significativo, a tomada de decisão e os relatórios contábeis, financeiros e de resultados. Como exemplo de empresa com esse perfil há empresas industriais que vendem a atacadistas, ou atacadistas que vendem a varejistas, ou mesmo varejistas que não têm a concessão de descontos como *modus operandi* de suas atividades.

As análises postas acima são apresentadas por Alexandre Demetrius Pereira⁴, vejamos mais uma vez suas lições:

Portanto, verifica-se que, nos termos da legislação ordinária que rege a matéria, duas seriam as hipóteses em que o AVP teria lugar: (i) em relação a ativos realizáveis no longo prazo ou a passivos não circulantes; (ii) no tocante a outros ativos e passivos que, embora não classificados no realizável a longo prazo ou no não circulante, possam apresentar efeito relevante nas demonstrações contábeis se o ajuste for efetivado.

[...]

O efeito relevante a que faz alusão a norma supracitada deve ser entendido como presente toda vez que a aplicação do AVP a determinado ativo ou passivo puder influenciar de modo significativo a toada de decisão por parte do usuário dos relatórios contábeis.

De tudo o quanto se viu até aqui, o reconhecimento de receita financeira se dá pelo fato de haver um reconhecimento contábil, certo e mensurável, de uma receita financeira embutida no preço de venda que, por sua vez, implica efeito relevante. Nesses termos, o Pronunciamento CPC 12 carrega consigo uma mensagem bem clara: os juros da operação de venda, enquadráveis no conceito de ajuste a valor presente, não fazem parte da receita bruta.

Esses apontamentos são relevantes porque, de acordo com o § 5º do art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977, incluído pela Lei 12.973/2014, os valores relativos ao ajuste a valor presente de que trata o inc. VIII do art. 183 da Lei 6.404/1976⁵,

4. PEREIRA, Alexandre Demetrius. Op. cit., p. 23.

5. "Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: [...]"

devem ser incluídos na receita bruta. E sendo receita bruta, pode ser construída argumentação, pelo Fisco estadual, de que os valores respectivos devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, posto que, nessa vertente, seriam integrantes do *valor da operação* da operação mercantil.

Mas, essa tributação pode ser questionada porque, do ponto de vista conceitual, os valores relativos ao ajuste a valor presente não fazem parte da receita bruta (apenas seriam para as empresas varejistas, que têm os juros como receita da própria operação, conforme visto acima), logo, não podem ser tidos como *valor da operação* de um negócio jurídico mercantil. E isto fica claro pelos dizeres do Pronunciamento CPC 12, acima comentado, que nada mais são do que reproduções de normas contábeis internacionais. E, ao fim e ao cabo, se a pretensão da reforma das normas contábeis foi justamente harmonizar as regras brasileiras àquelas do padrão internacional, então os conceitos lá postos são anteriores às normas tributárias e, por serem pertencentes ao direito privado, devem ser observados à imposição de tributos, conforme o art. 110 do CTN.

E mais, o precedente firmado pelo STF a respeito da inconstitucionalidade da extensão do conceito de receita bruta, para fins de PIS e Cofins, dado pela antiga redação do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, pode ser aqui aplicado. Afinal, os fundamentos daquela decisão giraram em torno do mencionado art. 110 do CTN e, tal como ocorreu naquela situação, também aqui há clara violação dos conceitos de direito tributário à definição da base de cálculo de tributos que incidem sobre a receita, como o PIS e a Cofins: se o Pronunciamento CPC 12 estipula que o Ajuste a Valor Presente é, conceitualmente, reconhecido como receita financeira, não poderia a Lei 12.973/2014 tratá-lo como receita bruta.

É verdade que, contra isso, poderia ser oposto pelo Fisco estadual o precedente do STJ a respeito da inclusão dos descontos condicionais (também denominados descontos financeiros) na base de cálculo do ICMS. Vejamos a ementa do dito precedente:

Processual civil. Tributário. Embargos de divergência. ICMS. Encargos decorrentes de financiamento. Súmula 237 do STJ. Encargos decorrentes de "venda a prazo" propriamente dita. Incidência.

1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS.
2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante."

do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento (Precedentes desta Corte e do E. STF: AgRg no RE 228.242/SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 22/10/2004; EREsp 421.781/SP, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 12/02/2007; EREsp 435.161/SP, 1ª Seção, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13/06/2005; e AgRg no REsp 300.722/SP, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16/05/2005).

3. Embargos de divergência parcialmente conhecidos e, nesta parte, providos (STJ, EREsp 215.849/SP).

Claro, se o ICMS incide sobre o valor de venda, se a Corte Superior deu como lícita a inclusão dos descontos financeiros em sua base de cálculo e, por outro lado, se o Ajuste a Valor Presente nada mais é do que desconto financeiro, poder-se-ia concluir que é devida a sua inclusão na receita bruta, tal como feito pela Lei 12.973/2014 ao modificar a redação do Decreto-lei 1.598/1977.

Contudo, deve ser dito, ao julgar a inclusão, ou não, dos juros na base de cálculo do ICMS, o STJ assim o fez em um contexto normativo completamente diverso, antes das modificações das normas contábeis, em especial antes do Pronunciamento CPC 12. Naquele tempo, o reconhecimento contábil dos juros embutidos no preço de venda como resultado da operação de venda era obrigação, não poderia ser diferente. Agora, entretanto, as normas do Pronunciamento CPC 12 determinam que tais juros sejam reconhecidos como receita financeira no momento da venda. Essas normas, vale dizer, são normas que instituem conceitos de direito privado que, pelos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não de ser observados pela legislação tributária.

Fica dada, ao fim e ao cabo do presente estudo, uma nova possibilidade de se interpretar os juros de uma venda a prazo. São mesmo partes integrantes de uma operação mercantil e, por isso, componentes da base de cálculo do ICMS, ou devem ser entendidos como receitas financeiras e, portanto, livres da incidência do imposto?

O entendimento aqui posto é no sentido de que, se decorrentes de *efeito relevante*, não são partes do preço do negócio mercantil e, em razão disso, não podem ser componentes do valor da operação para fins de incidência do ICMS. É o que diz o Pronunciamento CPC n. 12, que deve ser observado pela legislação tributária, nos exatos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

3 PRONUNCIAMENTO CPC N. 04: ATIVOS INTANGÍVEIS E OS CRÉDITOS DE ICMS SOBRE AQUISIÇÃO DE *SOFTWARES*

Conforme é sabido, atualmente há grande controvérsia em torno de qual tributo deve gravar os negócios jurídicos envolvendo *softwares*. Os municípios defendem a incidência do ISS, ao argumento de que o licenciamento de *softwares* sempre constou como serviço tributado pelo imposto municipal na Lei Complementar n. 116/2003 e, para além disso, a Lei Complementar n. 157/2016 veio a decidir conflito de competência a favor da incidência do ISS sobre outros negócios jurídicos digitais⁶ ao incluí-los na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Já os Estados e o Distrito Federal se apoiam na tese de que *softwares* são bens digitais e, quando colocados à mercancia, são mercadorias (digitais) sujeitas ao ICMS. Do ponto de vista normativo, o Convênio ICMS n. 106/2017 sustenta o entendimento dos Fiscos estaduais.

A proposta de estudo aqui colocada assumirá o pressuposto, a premissa, de que o ICMS é o imposto incidente sobre comercialização de *softwares*. Portanto, não coloco aqui meu posicionamento final sobre o tema. Apenas assumo essa premissa para investigar os efeitos fiscais e contábeis decorrentes.

Vamos ao tema proposto.

Conforme dispõe o artigo 20, *caput*, da Lei Complementar n. 87/1996, é assegurado ao contribuinte, entre outros, o crédito sobre a aquisição de *ativo permanente*. Segue sua redação:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao **ativo permanente**, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (grifos nossos).

6. Itens incluídos na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 pela Lei Complementar n. 157/2016:

"1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016)"

A legislação paulista vai no mesmo sentido. Conforme dá conta o artigo 61, § 10, do RICMS/SP, é conferido ao contribuinte o direito ao crédito na aquisição de *ativos permanentes*, vejamos:

Artigo 61. Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas.

[...]

§ 10 – O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no **ativo permanente**, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66 [...]. (grifos nossos).

Pois bem. De acordo com a redação original do artigo 178, § 1º, alínea "c", da Lei n. 6.404/1976, o antigo grupo de contas *ativo permanente* era composto pelas contas *investimento*, *ativo imobilizado* e *ativo diferido*.

A razão para sempre se ter, nos recônditos da mente, a ideia de que apenas *imobilizados* dão crédito de ICMS, a despeito de as normas tributárias de ICMS se referirem a todas as aquisições do antigo *ativo permanente*, é simples. Em *investimentos* deveriam ser contabilizadas as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não fossem destinados à manutenção da atividade da companhia ou da empresa. Já em *ativo diferido* deveriam ser registradas as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Em outras palavras, às contas de *investimento* e *ativo diferido* não cabiam o registro de aquisições de bens relacionados às atividades fabris e/ou mercantis da empresa. A partir dos conceitos das antigas regras contábeis, essa tarefa era reservada aos bens do *ativo imobilizado*. Deveras, segundo a redação original do artigo 179, IV, da Lei n. 6.404/1976, eram nas contas de *ativo imobilizado* que deveriam ser registrados os bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com essa finalidade. Vejamos:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial; [...]. (redação original)

É dizer, de acordo com o citado dispositivo, na conta de imobilizados cabiam todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade⁷.

A partir desse dispositivo, o Ibracon editou a Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 07/2001, cuja orientação inovou ao dispor que o ativo imobilizado deve ser reconhecido como tal, quando: (i) for provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e (ii) o custo do ativo puder ser medido de forma confiável. Vejamos o item 15 da citada NPC n. 07/2001:

15. Um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como um ativo, quando:
a) for provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e b) o custo do ativo puder ser medido de forma confiável.

Essa era a definição contábil de *ativo imobilizado*. E, ao definir quais desses ativos gerarão créditos de ICMS, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo optou pela adoção de critérios teleológicos para determiná-los. Isto é, a eleição de quais bens gerariam créditos estava afeta à destinação, à utilização dos bens pelo contribuinte. Vejamos o que diz a Decisão Normativa CAT n. 01/2000:

5. Disso decorre, ao que aqui interessa, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser a dicção Ativo Permanente, devemos buscá-lo nos artigos 178 e 179 da Lei 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional ("a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado").

6. No cotidiano, na legislação de uma forma geral, na doutrina e até em decisões emanadas do Poder Judiciário encontramos as expressões ativo permanente, ativo fixo e ativo imobilizado, as quais, embora possuam significados distintos em termos contábeis, costuma-se empregá-las como se fossem sinônimas.

7. Nos interessa a dicção Ativo Imobilizado (artigo 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/76), que faz parte do Ativo Permanente (artigo 178, § 1º, alínea "c", da Lei 6.404/76).

7. FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 198.

8. Nesse sentido, para o fim da Lei Complementar 87/96 (artigo 20), vale citar que: "Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade" ("in" **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** – FIECAFI – Editora Atlas, 1985, pág. 198).

9. Sendo assim, sempre afirmamos que – tendo por base o princípio constitucional da não cumulatividade e o regime de compensação do imposto tratado na Lei Complementar 87/96 – dão direito a crédito do valor do ICMS incidente nas operações de aquisições ou entradas de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado que participem, no estabelecimento de contribuinte, da industrialização e/ou comercialização de mercadorias objeto de posteriores saídas tributadas pelo ICMS, equiparando-se, para tanto, as operações com mercadorias destinadas ao exterior.

Essa foi também a linha seguida pela Secretaria da Fazenda do Estado na Decisão Normativa CAT n. 02/2000, editada pouco tempo depois da supramencionada Decisão Normativa CAT n. 01/2000. Vejamos os seus termos:

5 E, no Ativo Imobilizado, ao que aqui nos interessa, serão classificados os "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial" (artigo 179, inciso IV).

6 "Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade" ("in" **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** – FIECAFI – Editora Atlas, 1985, pág. 198).

7 Por sua vez, no Ativo Imobilizado estão os Bens Fixos, que "são aqueles que representam capitais aplicados pela empresa em caráter permanente ou quase permanente e destinados a constituir os meios de produção, com os quais as empresas atingem seu fim", conforme nos ensina Hilário Franco ("in" **Contabilidade Industrial** – Editora Atlas).

9 Não obstante esses diversos termos possuam significados distintos, em termos contábeis, no cotidiano e em diversas legislações, e até em decisões emanadas do Poder Judiciário, costuma-se empregá-los como se fossem sinônimos.

10 Podemos citar, como exemplo, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 1.041, de 11.01.94), que em seus artigos 242 e seguintes (cuidam dos "Custos, Despesas Operacionais e Encargos" que podem ser deduzidos para fins de cálculo do Imposto de Renda), ora emprega os termos Ativo Permanente, ora utiliza os termos Ativo Imobilizado, os quais, s.m.j., têm as mesmas dicções para a citada norma regulamentar.

E para que a aquisição do *ativo imobilizado* fosse origem de créditos de ICMS, o bem em questão não poderia ser utilizado em *atividade alheia* do contribuinte. Essa expressão ("alheios à atividade do contribuinte") pode suscitar dúvidas. Penso que, por meio dela, a legislação dá como requisito essencial para a apropriação de créditos do imposto a necessidade de os ativos imobilizados se prestarem a impulsionar as atividades tributáveis do estabelecimento, isto é, das quais decorram débitos de ICMS. Nesse sentido, segue o quanto está dito a respeito na Decisão Normativa CAT n. 01/2001, editada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

Entende a Consultoria Tributária, com fundamento no artigo 20 da Lei Complementar n. 87/96 (artigo 38 da Lei n. 6.374/89), que dão direito a crédito do valor do ICMS apenas os bens relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributadas pelo ICMS, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais, vale dizer, bens que participem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços.

Não é só, pela leitura da Decisão Normativa CAT n. 02/2000, ficou claro que, segundo o entendimento da Secretaria da Fazenda de São Paulo, para que os ativos imobilizados possam gerar créditos, basta que colaborem de algum modo a esses processos (de produção ou comercialização). Vejamos:

23 Com essa assertiva, podemos concluir que os ditos bens ("equipamentos de escritório"), citados na inicial, não obstante possam até ser conceituados contabilmente como Ativo Permanente, na forma atrás exposta, em nada, em termos de ICMS, à vista do princípio da não cumulatividade, de que trata o artigo 19 da LC 87/96, **colaboram na industrialização e/ou comercialização de mercadorias com saídas tributadas, como condição indispensável para fins de lançamento do imposto a quem tem direito o contribuinte.**

24 Nesse sentido, respondemos também pela negativa à segunda ("b") indagação da petionária, tendo em vista que os bens do Ativo Permanente usados exclusivamente na área administrativa não geram, por suas entradas ou aquisições, direito ao crédito do ICMS.

25 No entanto, se aqueles bens do Ativo Permanente forem **usados na área industrial propriamente dita ou nas áreas de vendas e compras (suprimentos) – ainda que estas duas últimas áreas estejam localizadas na administração da empresa – portanto, ligados que estão aos processos de industrialização e/ou comercialização, tais aquisições ou entradas dão direito de lançar**, como crédito, na escrita fiscal, o imposto destacado nos documentos fiscais correspondentes. Sempre levando-se

em consideração, obviamente, as demais regras, de lançamento e estorno, estatuídas nos artigos 20 e 21 da LC 87/96. (grifos nossos).

É correto afirmar até aqui o seguinte:

(i) a Lei Complementar n. 87/1996 e as normas paulistas de ICMS conferem ao contribuinte o direito de se creditar da aquisição de *ativos permanentes*;
(ii) segundo a redação original dos dispositivos da Lei n. 6.404/1976, o grupo de *ativo permanente* era composto pelas contas *investimento*, *ativo imobilizado* e *ativo diferido*. E o único grupo que denota a possibilidade de bens utilizados para impulsionar atividades fabris e/ou mercantis era o de *imobilizado*;
(iii) essa é a razão para a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo determinar que apenas *ativos imobilizados* geram créditos de ICMS;
(iv) indo além em suas manifestações, o Fisco paulista ainda dispôs que, para o ativo imobilizado efetivamente gerar créditos do imposto, o bem deve colaborar para o processo mercantil e/ou industrial e, em razão disso, impulsionar as atividades da empresa que propiciam saídas de bens tributados.

Estabelecidas essas premissas, o propósito, agora, é demonstrar como as modificações contábeis impactam a apuração de créditos de ICMS, especialmente sobre as aquisições de *softwares*.

Pois bem.

Conforme já dito, as normas contidas na Lei n. 6.404/1976 foram sensivelmente alteradas pelas Leis n. 11.638/2007, 11.941/2009 e 12.973/2014. Em prêmio, é relevante dizer que o plano de contas foi nominalmente alterado, de modo que o antigo grupo *ativo permanente* passou a ser designado *ativo não circulante*, formado pelas contas *realizável a longo prazo*, *investimento*, *imobilizado* e *intangível*. É o que dispõe o artigo 178 da Lei n. 6.404/1976:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

O detalhamento dos registros a serem feitos nas contas *ativo imobilizado* e *ativo intangível* é dado pelo artigo 179 da referida Lei n. 6.404/1976. Segue abaixo a transcrição do dispositivo, já com as devidas alterações:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

[...]

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

No que tange aos bens do ativo imobilizado, a grande diferença foi a inserção da expressão *bens corpóreos* à definição, que antes era ausente. Mas, ao mesmo tempo, foi incluído no artigo o inciso VI, que dispõe justamente sobre o reconhecimento contábil (e jurídico, porque está normatizado) da existência de *bens incorpóreos* destinados à manutenção da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio. Dito de outro modo, há o reconhecimento de que os bens incorpóreos podem ser utilizados nas atividades comerciais e/ou industriais.

Os ditos *bens incorpóreos* repercutem efeitos patrimoniais na empresa (aliás, como todo ativo), não só no momento de sua aquisição, mas também a perda de seu valor no tempo. É o que preceitua o artigo 183 da Lei n. 6.404/1976, *in verbis*:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

[...]

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

[...]

As orientações técnicas para se saber quais bens podem ser tidos como *intangíveis* são dadas pelo Pronunciamento CPC n. 04. São relevantes ao presente trabalho os dizeres de seus itens 04 e 09. Vejamos:

[...] 4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.

[...]

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização. [...]

Dessa lista, o que seria passível de creditamento de ICMS seria a aquisição de *softwares*, se assumida a hipótese de o ICMS ser o imposto hábil a gravar as respectivas operações.

Explicitando o que relata o retrotranscrito item 4, é de conhecimento comum que, no mais das vezes, *softwares* já vêm instalados nos equipamentos em que serão utilizados. Nesses casos, as normas contábeis prescrevem que o valor referente ao *software* deve ser computado no próprio bem e, muito por isso, o registro é no ativo imobilizado. Mas, se o *software* não vem instalado na máquina, deve ser reconhecido como ativo intangível.

No primeiro caso, quando o *software* já está instalado no equipamento, não parece haver discordâncias e/ou contestações na afirmação de que o direito ao

crédito de ICMS está garantido, porquanto está contido no valor do próprio bem e, por isso, na base de cálculo do ICMS que gravou a operação.

A grande polêmica está no *software* que não vier instalado na própria máquina adquirida, mas adquirido posteriormente à máquina, ocasião em que deve ser registrado como ativo intangível. Nesse sentido, se a comercialização de um *software* sofrer a incidência do ICMS e, por outro lado, se o *software* adquirido for destinado à automação de máquinas e equipamentos de uma fábrica, por exemplo, fica a questão: poderá o contribuinte adquirente se creditar do imposto destacado?

Pelas regras contábeis, a resposta seria positiva. Vejamos a redação do item 27 do Pronunciamento CPC n. 04:

27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta. (grifos nossos).

Na medida em que a norma contábil prevê, expressamente, a inclusão de impostos não recuperáveis no custo do intangível, é de se supor que há a admissão de exclusão, do custo, de impostos recuperáveis que vierem a gravar a operação, como o ICMS.

Mais ainda. À parte do conteúdo material do raciocínio, que será visto logo em seguida, a conclusão parte de uma premissa formal: o artigo 20 da Lei Complementar n. 87/1996 e o artigo 61, § 10, do RICMS/SP, preveem a possibilidade de apropriação de créditos sobre *ativos permanentes*, que atualmente são designados *ativos não circulantes* e são formados, também, pelos *ativos intangíveis*.

Ora, como exhaustivamente analisado alhures, a única razão para apenas os imobilizados, dentre todos os demais *ativos permanentes*, serem fontes geradoras de créditos de ICMS, residia no fato de a apenas eles ser possível a colaboração nas atividades produtivas e/ou comerciais da empresa. Logo, somente eles preenchiam o requisito “*não ser alheio*” à atividade do contribuinte e, por isso mesmo, as demais determinações contidas nas Decisões Normativas CAT n. 01/2000 e 02/2000.

Nessa perspectiva, a análise do já transcrito artigo 179, incisos IV e VI, da Lei n. 6.404/1976, dá conta de que as finalidades dos ativos imobilizados e intangíveis são exatamente as mesmas: “a manutenção da companhia ou exercidos com

essa finalidade". A única diferença é a corporeidade. Ativos imobilizados são corpóreos e os intangíveis, incorpóreos.

Assumindo que as normas fiscais também privilegiam o critério da finalidade para autorizar o crédito de ICMS sobre ativos imobilizados e, por outro lado, partindo-se do pressuposto que, segundo o artigo 179, incisos IV e VI, da Lei n. 6.404/1976, as finalidades dos ativos imobilizados e intangíveis são as mesmas, então se essas finalidades disserem respeito à colaboração, direta ou indireta, nos processos de produção ou comercialização do contribuinte (como é no exemplo colocado mais acima), então haverá o direito ao crédito do imposto. A afirmação que suporta esse raciocínio foi dada pelo Supremo Tribunal Federal quando da concessão da liminar na ADI n. 1.945/MT. Vejamos:

8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (ADI 1.945 MC/MT, julgamento em 26/05/2010).

Por essas linhas, fica claro que, para o Supremo, as situações novas, antes imprevisíveis, não de ser consideradas pelo intérprete na aplicação da legislação do ICMS. Foi isso que orientou a Corte a dar como constitucionais, ao menos em caráter liminar, as normas mato-grossenses que previam a incidência de ICMS sobre a comercialização de *softwares* via *download*.

Essa mesma assertiva deve orientar o direito ao crédito de ICMS na aquisição de intangíveis (*softwares*) que venham a ser empregados nos processos de produção ou comercialização do contribuinte. Se a Lei Complementar n. 87/1996, ou mesmo as legislações estaduais, não preveem o crédito de ICMS sobre aquisição de *softwares*, dada a falta de corporeidade do intangível e/ou à ausência de previsão legislativa, então tal omissão deve ser suprida pela interpretação teleológica: se imobilizados e intangíveis servem ao mesmo propósito – a colaboração na industrialização ou comercialização – então ambos devem conferir direito ao crédito do imposto.

Essa interpretação esbarra em um outro entendimento do Supremo Tribunal Federal. Vale lembrar, aqui, que o direito ao crédito de ICMS está constitucionalmente previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, segundo o qual o imposto da operação anterior servirá de crédito ao abatimento do imposto da operação posterior.

Ou seja, o regime constitucional da não cumulatividade do ICMS se assenta, necessariamente, na premissa da mercadoria que entra, via aquisição, para posterior saída, via comercialização. No caso dos ativos imobilizados, não há aquisição para posterior revenda, logo, não está dentro da regra constitucional do crédito.

Baseado nisso, o Supremo Tribunal Federal já manifestou o entendimento de que o crédito de ICMS sobre ativos imobilizados é, em verdade, um benefício fiscal dado pela Lei Complementar n. 87/1996. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. COMPENSAÇÃO. DIREITO NÃO PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL QUE DEPENDE DE PREVISÃO EM LEI. ART. 20, §§ 3º, I E II, E 5º, V, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. FUNDAMENTO INFRACONSTITUCIONAL SUFICIENTE NÃO AFASTADO PELA VIA PRÓPRIA DO RECURSO ESPECIAL PERANTE O STJ. Não há direito constitucional assegurado ao creditamento do ICMS incidente nas operações de aquisição de bens destinados à integração ao ativo fixo que não se integrem diretamente à mercadoria circulada ou ao serviço prestado. **Trata-se de benefício fiscal cuja aplicabilidade depende de previsão em legislação infraconstitucional.** A conclusão de que a pretensão da parte encontraria óbice no art. 20, §§ 3º, I e II, e 5º, V, da Lei Complementar 87/1996 e no fato de a parte assumir a condição de consumidora final dos bens adquiridos e cedidos em comodato a terceiros consubstancia fundamento infraconstitucional autônomo e suficiente que não foi afastado pela via própria do recurso especial perante o Superior Tribunal de Justiça, o que inviabiliza o trânsito do recurso extraordinário (Súmulas 283 e 636 do STF). Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, AI 763.848-AgR/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 13/08/2012) (grifos nossos).

Nessa perspectiva, sendo benefício fiscal, a indagação natural que surge, dado o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, é se seria possível conferir créditos de ICMS sobre aquisição de intangíveis por analogia ao direito ao crédito sobre imobilizados. Para rememorar, o artigo 111 tem a seguinte redação:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
 I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;
 II – outorga de isenção;
 III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Penso não ser possível equiparar uma *isenção* (inciso II do artigo 111) a um *benefício fiscal* consistente no direito de reduzir o ICMS a pagar pela concessão de créditos na aquisição de ativos imobilizados.

É que a isenção pressupõe a existência de uma incidência tributária, mas que não deverá gerar efeitos financeiros (pagamento do tributo). Tanto é assim que o artigo 175 do Código Tributário Nacional classifica a isenção como *exclusão* do crédito tributário⁸. Nesse passo, poderá ocorrer pela *mutilação* de quaisquer dos critérios representativos da obrigação tributária, quais sejam, material, temporal, pessoal ou espacial, com o objetivo de dispensar o pagamento do tributo em função: (i) de um negócio jurídico em específico; (ii) do tempo em que ocorre o fato gerador; (iii) de uma condição subjetiva do contribuinte; ou (iv) da realização do fato gerador em um determinado lugar.

E tal *mutilação*, não é demais dizer, ocorre sempre em razão da existência de um interesse público que transcende a mera arrecadação tributária. Esse propósito extrafiscal da isenção está expressa e literalmente apresentado nas justificativas da Comissão Especial formada para a revisão do Anteprojeto do Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Sousa. Seguem trechos relevantes dessas justificativas, que estão contidas nos **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, publicados em 1954⁹:

[...] Os arts. 141 e 146 tratam da isenção, definida pelo primeiro deles, em consonância com o sistema do Projeto quanto às causas excludentes do crédito como sendo a dispensa legal do pagamento de tributo devido, pressupondo, portanto, a existência da própria obrigação atingida, apenas em seus efeitos.

[...]

Dessa conceituação prejudicial podem ser extraídas consequências jurídicas, aparentes p. ex. em COOLEY, **The Law of Taxation**, 2/1374, no sentido de que a isenção representa, por parte do Estado, uma renúncia ao seu poder constitucional de tributar, fundada em considerações de interesse público no caso particular.

Mais exata parece, entretanto, a conceituação de WILLOUGHBY (**On the Constitution**, 2/905), que observa que a finalidade do Estado não é tributar, mas promover o interesse público através do exercício das faculdades que lhe são constitucionalmente atribuídas para aquele efeito, uma das quais é a tributação; e que assim sendo, a dispensa do tributo nos casos em que se entenda que o interesse público será melhor servido por aquela, do que pela sua arrecadação, não configura renúncia a uma faculdade constitucional, mas ao contrário o exercício dessa mesma faculdade [...]

8. "Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I - a isenção; [...]"

9. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 229.

Há casos de *isenções* controvertidas no âmbito do ICMS. Por exemplo, aquelas que estavam disfarçadas como se benefícios fiscais fossem. Fala-se, aqui, das reduções de bases de cálculo do ICMS que, em 2005, foram consideradas *isenções parciais* pelo Supremo Tribunal Federal¹⁰.

O caso do crédito sobre ativos imobilizados em nada se assemelha aos casos de reduções de bases, tidas como isenções parciais. É que, primeiro, o crédito sobre imobilizado não tem finalidade extrafiscal, como as isenções. Segundo, naqueles casos realmente houve *mutilação* de parte do critério quantitativo, já que, com a redução, o valor da base de cálculo não mais tem relação com o valor da operação. E isso tem o efeito de definir as reduções de bases como isenções.

4 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC N. 01: CRÉDITOS DE ATIVOS IMOBILIZADOS EM CONCESSÕES PÚBLICAS

A indagação que serve de origem ao debate a ser instalado nesta seção é a seguinte: podem as concessionárias públicas se apropriar de créditos de ICMS na aquisição de bens a serem utilizados nas concessões públicas?

Conforme é sabido, os contratos públicos são precedidos de concorrências públicas veiculadas via editais. Nesses editais constam que as concessionárias irão receber certos itens, máquinas e equipamentos para a consecução das atividades. Por exemplo, concessionárias de energia recebem postes, fiação, equipamentos necessários à distribuição de energia, entre outros. Concessionárias de gás recebem os encanamentos, máquinas, veículos, entre outros.

O tema é tratado pela Interpretação Técnica ICPC n. 01, que abrange a infraestrutura adquirida ou construída pelo concessionário durante o contrato de concessão, bem como a infraestrutura já existente que é repassada ao concessionário para a prestação dos serviços. Apenas se excluem os itens já registrados no ativo imobilizado da concessionária antes da celebração do contrato de concessão. É o que está dito nos itens 7 e 8 da ICPC. Vejamos:

10. Em 1997, o Supremo Tribunal Federal entendeu, no RE n. 161.031-0/MG, que o estorno proporcional afrontava o regime não cumulativo do imposto, que só poderia ser mitigado pela isenção ou não incidência segundo as regras instituídas pela Constituição Federal. Entretanto, em 2005, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 174.478/SP, de 17/03/2005, foi novamente instigado a se manifestar sobre o tema. Nesse recurso, a Suprema Corte entendeu pela constitucionalidade do estorno, "quando proporcional à parcela correspondente à redução da base de cálculo". Considerou que a redução da base de cálculo do ICMS configura uma *isenção parcial*.

7. Esta Interpretação aplica-se: (a) à infraestrutura construída ou adquirida junto a terceiros pelo concessionário para cumprir o contrato de prestação de serviços; e (b) à infraestrutura já existente, que o concedente repassa durante o prazo contratual ao concessionário para efeitos do contrato de prestação de serviços.

8. Esta Interpretação não especifica como contabilizar a infraestrutura detida e registrada como ativo imobilizado pelo concessionário antes da celebração do contrato de prestação de serviços. Essa infraestrutura está sujeita às disposições sobre baixa de ativo imobilizado, estabelecidas no Pronunciamento Técnico CPC 27.

A presente seção não versa sobre o recebimento dos bens pelo concessionário por ocasião do contrato de concessão, que não gera créditos de ICMS porque o poder público não transfere ao concessionário a propriedade desses bens; mais ainda, o recebimento desses bens não se dá por meio de nota fiscal com destaque do ICMS. Também não versa sobre os ativos imobilizados que já eram existentes na contabilidade do concessionário antes da celebração do contrato. Fala-se, aqui, dos bens adquiridos pelas concessionárias no curso da concessão pública, para que suas atividades possam ser desempenhadas. Por exemplo, nova fiação, novos encanamentos, novas máquinas, novos equipamentos, e assim por diante.

Pois bem. Conforme os itens 11 e 27 da ICPC 01, os bens em questão não podem ser registrados no ativo imobilizado da concessionária, *in verbis*:

11. A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato.

27. De acordo com o item 11, a infraestrutura, a que o concedente dá acesso ao concessionário, para efeitos do contrato de concessão, não pode ser registrada como ativo imobilizado do concessionário. O concedente também pode fornecer outros ativos ao concessionário, que pode retê-los ou negociá-los, se assim o desejar. Se esses outros ativos fizerem parte da remuneração, a ser paga pelo concedente pelos serviços, não constituem subvenções governamentais, tais como são definidas no CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. Em vez disso, eles devem ser contabilizados como parte do preço de transação, conforme definido no CPC 47.

O fundamento à impossibilidade de registro dessas aquisições no ativo imobilizado reside no fato de que o concessionário deverá entregar esses bens ao poder público ao final do contrato de concessão. Ou seja, o concessionário já sabe, desde o momento das aquisições, que não terá para si a propriedade desses bens.

Por essas razões, a melhor prática contábil tende ao registro desses bens como *ativos intangíveis*, porque representam o direito de uso de certos bens (adquiridos na constância do contrato de concessão) pela concessionária para o auferimento de renda.

Desse modo, não sendo *imobilizados* e não sendo propriedades do concessionário, alguns Fiscos estaduais se inclinam ao entendimento de que não há créditos de ICMS na aquisição desses bens. Vejamos:

ICMS – CRÉDITOS DE ICMS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO PERMANENTE – OPERAÇÕES DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE GÁS CANALIZADO – CONCESSIONÁRIA PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A – CONSIDERADOS ATIVOS INTANGÍVEIS – IMPOSSIBILIDADE

[..]

Como vimos acima, trata-se de concessionária de serviço público de gás canalizado, e a infraestrutura dentro do contrato de concessão não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controle (muito menos de propriedade) do uso da infraestrutura de serviços públicos. São classificados como ativos intangíveis os direitos de exploração de serviços públicos mediante concessão ou permissão do Poder Público.

[..]

Não há possibilidade de compensação dos créditos de ICMS à razão de 1/48 avos. Os bens descritos, os quais dizem respeito à infraestrutura necessária à prestação do serviço objeto de concessão de distribuição de gás canalizado, são classificados como ativo intangível, e não como ativo imobilizado permanente. (SEFAZ/ES. Parecer Normativo 0061/2018).

DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL APURADO NO CIAP. BENS PÚBLICOS PERTENCENTES AO PODER CONCEDENTE. ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO POR PLENA DESCARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

[..]

Os bens adquiridos não podem ser classificados e contabilizados como ativo imobilizado da concessionária, pois as normas que regulam sua atividade não lhe transferem o direito de controle nem de propriedade dos bens que se incorporam à infraestrutura dos serviços públicos de energia elétrica, nos termos do seu contrato de concessão, intermediado pela ANEEL, em que prevê apenas a cessão de posse desses bens, o quais serão revertidos ao Poder Concedente após o encerramento do referido contrato. (Conselho de Recursos Fiscais/PB. Acórdão n. 436/2018).

Há um argumento que pode sustentar o direito ao crédito de ICMS nessas situações.

Conforme já dito ao longo da seção 3, *supra*, a destinação é um dos requisitos que devem ser observados para que o contribuinte possa se apropriar de créditos de ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado: os bens devem ser destinados às áreas de produção ou comercialização, bem como colaborar, direta ou indiretamente, à saída de bens tributáveis pelo imposto. Uma vez conformados esses requisitos, o contribuinte pode se creditar em 1/48 avos ao mês. A finalidade desse escalonamento é justamente a verificação, mês a mês, da destinação do bem e sua colaboração nas saídas tributadas do estabelecimento do contribuinte.

Ora, se a destinação é um dos principais requisitos ao crédito sobre imobilizados (tanto assim que a forma de seu aproveitamento está umbilicalmente ligada à verificação dessa destinação), se os bens adquiridos pelas concessionárias serão aplicados em atividades tributáveis pelo ICMS ao longo de 48 (quarenta e oito) meses, então nada mais legítimo do que conferir a ele, o concessionário, o direito ao crédito do imposto durante o período em que durar o contrato de concessão.

5 CONCLUSÃO

Ao longo deste ensaio ficou claro que as modificações das normas contábeis têm, sim, efeitos fiscais. Mas, a neutralidade forçada pelas Leis n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014 diz respeito apenas aos tributos federais, nada sendo disposto sobre o ICMS.

Nesse contexto, se as modificações contábeis impactam a apuração dos tributos e, por outro lado, se não houve qualquer disposição legal acerca da neutralidade das alterações em relação ao ICMS, então é de se concluir que tais alterações geram efeitos ao imposto estadual.

Vimos que muitos são esses efeitos, tais como o Ajuste a Valor Presente disciplinado pelo Pronunciamento CPC n. 12, o regime de crédito sobre operações com *softwares*, conforme o Pronunciamento CPC n. 04, bem como os serviços prestados por concessionárias públicas, nos termos da Interpretação Técnica ICPC n. 01.

Nos próximos números desta revista serão trazidos outros textos a respeito do ICMS e a nova contabilidade, como, por exemplo, os impactos do novo conceito de receitas trazido pelo Pronunciamento CPC n. 47, entre outros.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 04, de 5 de novembro de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. **CPC n. 12, de 5 de dezembro de 2008**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. **Interpretação Técnica ICPC n. 01, de 2 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/66_ICPC_01_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 6 set. 2019.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 198.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 99.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. Ajuste a Valor Presente. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 17.

