

A TEORIA DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE OUTRAS CIÊNCIAS COMO FONTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Especialista em Direito Societário pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

Claudia Cristina dos Santos Abrosio

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP. Diretora-Adjunta da Faculdade de Direito da PUC-SP. Coordenadora da Cadeira de Direito Tributário no Departamento IV (das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais) da Faculdade de Direito da PUC-SP. Advogada.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Sistema jurídico tributário 3 Fontes no direito tributário 4 Juridicização da linguagem contábil 5 Caso prático 1: bonificações concedidas em mercadorias 6 Caso prático 2: créditos da não cumulatividade 7 Considerações finais 8 Referências.

RESUMO: O artigo tem por finalidade verificar como as outras "ciências" se inserem no âmbito do Direito, no intuito de levantar possibilidades de aprofundamento da discussão. Essa análise levou em consideração os ensinamentos da doutrina aplicável e a interpretação da norma para estabelecer o sentido jurídico de alguns vocábulos empregados pelo legislador, fazendo uma conexão com o posicionamento atual adotado pelos tribunais. Para o alcance do objetivo proposto, a abordagem foi realizada no âmbito do Direito Tributário, utilizando como proposta de modelo para o estudo a relação entre as diretrizes das técnicas contábeis e casos jurídicos práticos, fundamentados na respectiva hipótese de incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Ciência contábil. Fontes do direito.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional é constituído por um conjunto organizado, composto num ordenamento hierárquico unitário de premissas constitucionais e regulado por normas infraconstitucionais.

Ao analisar o sistema de modo hierárquico, vê-se que, a partir das regras superiores, decorrem, material e formalmente, regras de classe inferior. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 é indispensável para o sistema, uma vez que nela estão contidos os princípios que a legislação posteriormente desenvolve em âmbito infraconstitucional.

Nesse contexto, menciona-se que, na busca de definições adequadas, as fontes do direito amparam as normas, trazendo esclarecimentos conceituais e diálogo de complementariedade, desde que essas fontes não tragam qualquer descompasso com as disposições já estabelecidas no ordenamento jurídico, levando em consideração, inclusive, a autonomia do direito em relação a outras matérias que lhe são similares.

Feitas essas breves considerações, o presente artigo se propõe a evidenciar como outras ciências podem fortalecer o Direito Tributário, sobretudo a ciência da Contabilidade, tendo em vista o caráter vinculante existente entre ambas e a atual relevância do tema.

Para tanto, cabe destacar que, na construção da estrutura deste artigo, buscaram-se os ensinamentos de diversos autores que contribuíram ao esclarecer os significados das ciências envolvidas nesta pesquisa.

2 SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Para Jonathan Barros Vita (2010), é da contingência e da generalidade que nasce a unidade do sistema legal, o seu código lícito/ilícito, que forma assimetrias e exerce a comunicação jurídica, sustentada pela linguagem. Assim, os pontos que formam a unidade desse sistema estão apoiados em uma estrutura, a norma. Esta, por sua vez, fornece a diretriz lógica que conjuga um antecedente e um consequente por meio de um functor deôntico, responsável por conectar as proposições em referência.

Sob esse ângulo, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma (geral e abstrata) de comportamento que prescreve condutas a serem seguidas pelo sujeito ativo (Estado-membro) e pelo sujeito passivo (contribuinte), constituindo vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato de possível ocorrência, e um consequente, que prescreve uma relação jurídico-formal.

Nesse particular, as normas jurídicas integram um sistema, conectam-se por meio de um princípio unificador de adaptabilidade, de modo que as normas inferiores encontram seu embasamento de validade nas normas superiores.

Para Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 212), ser norma é pertencer ao sistema. As normas são significações produzidas a partir dos textos positivados e estruturados de acordo com a forma lógica dos juízos condicionais, desenvolvidos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

[...] no sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. **É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária**, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une o antecedente (hipótese) ao consequente. (grifos nossos).

É interessante perceber que a norma jurídica apenas pode ser assimilada com base no conhecimento prévio do ordenamento jurídico em que ela está inserida. De tal modo, a linguagem na ciência jurídica exerce papel de valor significativo para o conhecimento do objeto do direito.

Em outras palavras, qualquer elemento de estudo é baseado em um método que consiste no "conhecer" em sentido científico, sendo que o cientista encontra na linguagem um apoio de investigação da produção da denominada "juridicidade".

Neste momento, cabe trazer à baila o método interdisciplinar, mencionado reiteradas vezes na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, que consiste no intercâmbio entre as ciências, cuja finalidade é romper com o isolamento entre elas, pronunciando conceitos e planos cognitivos.

Noutros termos, constata-se que, para uma correta adequação do raciocínio e da interpretação do saber jurídico, é de suma importância a utilização do método interdisciplinar, entretanto, com determinados limites, uma vez que as normas não inseridas no ordenamento jurídico não prescrevem condutas.

É exatamente na busca do sentido jurídico que serão desvendados os limites sistêmicos de cada uma dessas "línguas científicas", fazendo com que elas conversem entre si, em razão do princípio da intertextualidade (CARVALHO, 2015).

3 FONTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Regina Helena Costa (2019) esclarece que fontes do direito são os meios pelos quais o direito se evidencia, sendo que a CF/1988 é a fonte mais importante do Direito Tributário, associando o conteúdo das leis complementares e

ordinárias. No entanto, uma vez adotado um conceito tão aberto, fartas são as fontes existentes em nosso ordenamento jurídico.

Nesse diapasão, valioso o entendimento doutrinário exposto por Tárek Moysés Moussallem (2001, p. 219) sobre as fontes do Direito:

A expressão "fontes do direito" adquire os seguintes significados: (1) conjunto de fatores que influenciam a formulação normativa; (2) métodos de criação do direito, como o costume e a legislação (no seu sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas); (3) fundamento de validade de uma norma jurídica – pressuposto de hierarquia; (4) órgão credenciado pelo ordenamento; (5) procedimento (ato ou fato) realizado pelo órgão competente para a produção de normas – procedimento normativo; (6) resultado do procedimento – documento normativo.

Diante dessas considerações, importante reproduzir o art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n. 5.172, de 1966:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que **versem, no todo ou em parte**, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (grifos nossos).

Especificamente em relação ao trecho "versem, no todo ou em parte", o doutrinador Lúdio Camargo Fabretti entende que a redação aponta para leis que versam apenas sobre tributos e suas relações jurídicas, e, ainda, para leis que, embora tratem de outras matérias (financeiras, econômicas, comerciais, entre outras), dispõem em parte sobre tributos e suas relações jurídicas (FABRETTI, 2017).

Elidie Palma Bifano (2010) esclarece que o direito e a contabilidade têm um cunho científico, enquanto conhecimentos organizados segundo métodos de pesquisa e experimentação aplicáveis, e também um caráter aplicativo, que se exterioriza na norma jurídica, no fato do direito, e na escrituração, no fato da contabilidade.

Nas palavras de Roberto Quiroga Mosquera e Aleksandro Broedel Lopes, citadas por Heron Charneski (2019), as normas tributárias são soberanas, no entanto, a contabilidade auxilia nos esclarecimentos quanto aos conceitos ligados à realidade econômica da empresa. Assim, uma vez que o sistema jurídico é formado pela interpretação normativa, o direito deve buscar em outras ciências as

significações pertinentes, levando em consideração possíveis lacunas, de modo a fortalecer os conceitos sem alterar o conteúdo normativo já existente.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 218) explica:

[...] se o Direito (tomado aqui como Ciência) e a Economia são dois sistemas cognoscentes distintos, entre eles só poderá haver uma tradução aproximada, com a presença de termos e expressões intraduzíveis que determinam frequentes descompassos. **Podem, contudo, manter uma conversa ampla, que envolva também o saber a respeito de outros segmentos do tecido social, como a Ciência Pública, a Sociologia (em sentido estrito), as Ciências Contábeis, a Psicologia Social, a História etc.** (grifos nossos).

Verifica-se que, há muitos anos, a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação CVM n. 29, de 1986, dispôs sobre a conexão da ciência da Contabilidade com o Direito:

2º A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, **segundo**, se for necessário para tanto, **a essência ao invés da forma**¹. (grifos do original).

Diante do exposto, em que pese entendimento diverso acerca da questão, é possível inferir que os princípios contábeis são fontes secundárias do direito, similares aos costumes, apresentando aplicabilidade apenas nos assuntos em que não haja lei expressa em sentido contrário, propiciando uma melhor compreensão da norma jurídica, trazendo significações e complementariedade nas regras aplicáveis.

4 JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL

Os princípios contábeis consistem em uma aglutinação de técnicas que permitem aos profissionais realizar, de forma regular, a escrituração, a apuração de resultados, bem como a apresentação de demonstrações financeiras das companhias.

1. Revogada pela Deliberação CVM n. 539, de 2008, a partir de dezembro de 2008.

Com fundamento no art. 2º, inserido no Capítulo II (da conceituação, da amplitude e da enumeração) da Resolução n. 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os princípios fundamentais da contabilidade:

[...] representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades².

Em termos práticos, a contabilidade simboliza o campo do conhecimento humano (técnico e científico) que tem por objeto de análise a classificação, a mensuração e a averbação dos atos e fatos administrativos do mundo fenomênico.

Isto posto, menciona-se que a Lei n. 6.404, de 1976 – também conhecida como “Lei das Sociedades Anônimas” – proporcionou inovações na legislação societária brasileira, estabelecendo a necessidade de as companhias averiguarem “os princípios de contabilidade geralmente aceitos” e os “métodos ou critérios contábeis”, acolhendo tais princípios no âmbito jurídico:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. [...].

Neste diapasão, dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. **A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado**, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas

2. Revogação da Resolução n. 750/1993: contexto e considerações: “[...] Revogar a Resolução n. 750/1993, porém, não significa que os Princípios de Contabilidade estejam extintos. A revogação das resoluções visa à unicidade conceitual, indispensável para evitar divergências na concepção doutrinária e teórica, que poderiam comprometer aspectos formais das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs). Para orientação geral e esclarecimentos que possam vir a ser necessários sobre a revogação da Resolução n. 750/1993 e seu apêndice, a Resolução n. 1.111/2007, o CFC traz à luz os fatos, providos do necessário contexto histórico, relativos à revogação das duas resoluções e à realocação dos Princípios de Contabilidade em Estruturas Conceituais específicas [...]” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifos nossos).

De acordo com a leitura dos dispositivos em referência, uma vez que na legislação societária, ramo do direito privado, há considerável fonte de normas contábeis, faz-se necessário analisar a forma como as normas tributárias se utilizam dos conceitos nela definidos para determinar a matéria tributável, conforme será visto a seguir, em casos práticos.

Além disso, mas não menos importante, cumpre destacar que, tendo em vista a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)³, a legislação autorizou a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos envolvidos à edição de normas técnicas acerca dos critérios para escrituração e contabilização a serem observados pelas companhias, compreendendo as "receitas" e os "custos", elementos indispensáveis nas demonstrações financeiras⁴.

A diversidade de qualificações entre Contabilidade e Direito pressupõe a inexistência de conflito no âmago dessas ciências. Ou seja, sendo compatível a forma jurídica com a sua substância jurídica, ainda assim a contabilidade poderá desconsiderar os efeitos patrimoniais típicos desse negócio jurídico sob o argumento de que eles não se mostram compatíveis com a essência econômica dos atos praticados (FONSECA, 2018, p. 246).

A esse respeito, convém citar a doutrina especializada. Desde a adoção do padrão IFRS, a escrituração contábil:

[...] passou a (i) ser orientada por princípios em substituição a regras (legais ou regulamentares), **sendo o julgamento a respeito dos eventos econômicos mais relevante do que regras estabelecidas**; (ii) ter a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, o que implica que a forma jurídica não é determinante para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos respectivos eventos; e (iii) permitir uma análise sobre a assunção de riscos e benefícios nas operações para caracterização de ativos, passivos, receitas e despesas (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 41). (grifos nossos).

3. Em inglês: *International Accounting Standards (IAS)*, atualmente conhecidas como *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

4. No Brasil, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) teve início com as alterações introduzidas na Lei n. 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), por meio das Leis n. 11.638, de 2007, e n. 11.941, de 2009.

Isto posto, com a chegada dos novos padrões contábeis, deve-se tomar maior cuidado nesse sentido, dado que, a partir de então, a perspectiva da contabilidade se tornou mais subjetiva, e, conseqüentemente, mais distante do que é tratado pelo direito.

5 CASO PRÁTICO 1: BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS EM MERCADORIAS

Com fundamento no art. 149 da CF, a União Federal possui a competência para instituir contribuições sociais, abrangendo as contribuições de seguridade social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, observado o disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, e 195, § 6º, da própria Lei Maior.

Especificamente em relação às contribuições de seguridade social, a Constituição Federal definiu suas bases de incidência possíveis, elencando apenas a receita ou o faturamento no art. 195, I, "b".

Nesse sentido, é cristalino o entendimento dos tribunais, especialmente o do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 606.107/RS, no sentido de que o vocábulo "receita" representa o "ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições".

Desse modo, o fato gerador do PIS e da Cofins está limitado à efetiva incorporação de recursos econômicos ou financeiros ao patrimônio da pessoa jurídica, ligados à atividade habitual constante no objeto social, passível de mensuração.

Ultrapassada essa questão introdutória, menciona-se que, no desenvolvimento e na realização das atividades empresariais, para aumentar as chances de sucesso nos negócios, as companhias se utilizam das bonificações para fidelizar clientes e ganhar representatividade no mercado, sem quaisquer reservas e condições.

Com as concessões de vantagens dadas pelo vendedor ao comprador, as bonificações se materializam mediante diminuição do preço dos produtos comercializados ou entrega de quantidade a maior.

Em vista da natureza do valor que não será auferido, uma vez que as bonificações não possuem valor econômico, verifica-se que as operações em questão não têm natureza jurídica de receita, sendo que os ajustes devem ser demonstrados nos livros contábeis e fiscais com natureza de redução de custo.

Para fortalecer esse entendimento, importante trazer as diretrizes fixadas pela ciência contábil, extraídas do Pronunciamento Técnico CPC n. 47 – Receita de Contrato com Cliente, aprovado pela CVM por meio da Deliberação n. 762, de 2016:

Apêndice A – Definição de termos

Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016). (grifos nossos).

Essa afirmação também encontra abrigo no CPC n. 16 (R1) – Estoques, aprovado pela Deliberação CVM n. 575, de 2009, na medida em que o pronunciamento dispõe que os descontos comerciais e demais abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição do estoque, ocasionando efetiva redução do preço de aquisição:

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o **preço de compra**, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** [...]

Reconhecimento como despesa no resultado

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. **A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer** (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009). (grifos nossos).

Ademais, cumpre observar que esse entendimento está em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, veiculadas pela *International Accounting Standards 2* (IAS 2)⁵.

5. "Costs of purchase

The costs of purchase of inventories comprise the purchase price, import duties and other taxes (other than those subsequently recoverable by the entity from the taxing authorities), and transport, handling and other costs directly attributable to the acquisition of finished goods,

À luz do exposto, José Antonio Navarrete e Reinaldo Guerreiro (2010, p. 62) afirmam:

A IAS 2 também especifica que descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição. **Dessa forma, descontos, abatimentos (rebates) e outros diretamente atribuíveis ao produto, são, como regra geral, atribuídos ao custo de aquisição e não devem ser reconhecidos como receita.** Em todas as circunstâncias, a substância econômica da transação deve ser analisada. (grifos nossos).

No entanto, por mais que os conceitos jurídicos e contábeis aqui expostos estejam em perfeita harmonia e coerência, a questão suscitou dúvidas por parte dos contribuintes, uma vez que a Lei n. 10.637, de 2002, e a Lei n. 10.833, de 2003, dispõem expressamente que apenas os "descontos incondicionais concedidos" não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, sem fazer menção às bonificações (art. 1º, § 3º, V, "a").

A respeito dessa temática, o Fisco Federal já se manifestou em algumas oportunidades de forma favorável aos contribuintes, na linha intelectual de que as bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, especificamente quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão do documento, consoante se depreende da análise da Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit) n. 380, de 2017⁶.

Nesse caso, vale observar que, entre outros argumentos, a consultante utilizou as diretrizes estabelecidas pela ciência contábil e pelos atos expedidos pela CVM para reforçar que as bonificações (por ocasião de rebaixa de preços ou em

materials and services. **Trade discounts, rebates and other similar items are deducted in determining the costs of purchase**". (IAS 2 – Inventories, 2003, grifos nossos).

"Custos de aquisição

Os custos de aquisição dos estoques compreendem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (exceto aqueles subsequentemente recuperáveis pela entidade junto às autoridades fiscais), e transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação dos custos de aquisição**". (IAS 2 – Estoques, 2003, tradução nossa).

6. A SC Cosit n. 380, de 2017, dispõe expressamente que "as bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais [...] apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento".

mercadorias) não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratadas como redutores de custo⁷.

Nos últimos anos, a matéria vem sendo enfrentada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). No Acórdão n. 9303008.247 (sessão de 19.03.2019), a Conselheira Vanessa Marini Cecconello clarificou de forma pormenorizada, na declaração de voto, que as bonificações e/ou os descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica e devem até mesmo ser deduzidos para fins de composição das demonstrações financeiras.

No entendimento da julgadora, independentemente da descrição na nota fiscal, é de se autorizar a exclusão dos valores relativos aos descontos incondicionais na base de cálculo do PIS e da Cofins da pessoa jurídica vendedora, considerando-os como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente.

Avançando com a questão, sem qualquer pretensão de exaurir as discussões e particularidades que envolvem a matéria, menciona-se que a CSRF já dispôs sobre a necessidade de as bonificações condicionais (outorgadas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro) serem contabilizadas como redução de custo para fins de análise da não incidência do PIS e da Cofins, fortalecendo a importância da observância da ciência contábil no âmbito do Direito Tributário (Acórdão n. 9303-003.810, sessão de 26.04.2016).

Recentemente, a 3ª Turma da CSRF decidiu que descontos obtidos na aquisição de mercadorias não têm natureza de receita, não incidindo, portanto, o PIS e a Cofins. Como bem destacado pela CSRF, os descontos concedidos não representam riqueza nova ou receita dos contribuintes, e sim parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente, trazendo conexão com as diretrizes fixadas pela ciência contábil (Acórdão n. 9303-013.338, sessão de 20.09.2022)⁸.

7. Art. 177 da Lei n. 6.404, de 1976, Deliberações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) n. 575, de 2009, e n. 597, de 2009 (revogada pela Deliberação n. 692, de 2012), Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n. 16 e n. 30 (revogado a partir de 1º.01.2018), e Instrução Normativa SRF n. 51, de 1978 (item 4.2).

8. "No caso vertente, as bonificações e os descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, **independentemente da ausência de descrição na nota fiscal**, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente. [...] Notadamente, dentre as "características" que norteiam a contabilidade, há a intensa busca pela 'confiabilidade' – que, por sua vez, traz a necessidade de a informação ser apresentada de forma mais verdadeira e apropriada possível, retratando devidamente e 'adequadamente' o que se pretende evidenciar a cada caso concreto. O que, para que essa 'característica' seja constatada nas demonstrações contábeis se torna necessário que se respeite o conceito da 'Primazia da Essência sobre a Forma' – prevalecendo essencialmente a realidade econômica dos fatos. O conceito de essência sobre a forma deve, a rigor, prevalecer em todo processo

Diante de todo o exposto, constata-se que, no caso jurídico prático apresentado, restou evidenciado que a ciência contábil revigora os conceitos previstos na Lei Maior, revestida de complementariedade, auxiliando no devido cumprimento da hipótese de incidência do PIS e da Cofins

6 CASO PRÁTICO 2: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

A incidência "em cascata" do PIS e da Cofins retratava um encargo significativo nas cadeias produtivas, o que motivou a instituição de um novo regime, o da não cumulatividade, por meio da promulgação da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.

Nesse contexto, menciona-se que nem todos os dispêndios relacionados às aquisições de bens e serviços submetidos à tributação autorizam o aproveitamento de créditos fiscais, mas apenas aqueles que tenham sido arrolados pelo legislador ordinário no art. 3º das Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003.

Nesse particular, resta claro que o legislador não contribuiu para uma compreensão precisa do alcance normativo, uma vez que a expressão "utilizados como insumo" foi inserida para qualificar quais aquisições de bens e serviços serão passíveis de gerar crédito, deixando para a doutrina e para a jurisprudência a construção da abrangência do direito creditório.

Consignados esses esclarecimentos e por imperativo constitucional, menciona-se que, na determinação do conceito de insumo, devem ser avaliados todos os bens e serviços necessários à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

A esse respeito, destaca-se que, ao longo dos anos, os tribunais assentaram o real alcance da não cumulatividade do PIS e da Cofins, dispondo que o creditamento está vinculado ao respectivo fato gerador das contribuições, de modo que a totalidade dos dispêndios indispensáveis para a geração de receita deve ser escriturada como "insumos de produção", passíveis de aproveitamento de crédito nas apurações fiscais do contribuinte.

Não é por menos que, visando a garantir as balizas constitucionais, no início de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo, estabeleceu que, para fins de creditamento do PIS e da Cofins, as pessoas jurídicas devem considerar como insumos todos os dispêndios necessários e essenciais para o "exercício estatutário da atividade econômica".

contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica. O que reflete, por consequência, ao correto tratamento tributário." (grifos nossos).

Tendo em vista o caráter vinculante da decisão proferida pelo STJ, em dezembro de 2018, o Fisco Federal publicou o Parecer Normativo Cosit n. 05, apresentando um novo posicionamento acerca da matéria no âmbito federal, estabelecendo novos conceitos para o aproveitamento dos créditos do PIS e da Cofins, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância.

Em que pese a regulamentação exarada pela Receita Federal do Brasil ter apresentado aspectos positivos que devem ser ressaltados, esse órgão impôs diversas restrições para fins de creditamento, especialmente em relação aos dispêndios necessários em etapas anteriores e posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação⁹.

Ocorre que, antes ou depois da decisão do STJ, é evidente que a ausência de definição expressa de "insumos" não autoriza o Fisco Federal a estabelecer conteúdo em âmbito infraconstitucional. Muito pelo contrário, esse silêncio deriva das premissas já estabelecidas pelos tribunais, sendo necessária uma **análise casuística para cada processo**, com base na essencialidade e na relevância do dispêndio na atividade desenvolvida por cada contribuinte.

Nesse contexto, faz-se necessário destacar que o custo de aquisição de um produto não é apenas o seu próprio valor, mas, sim, este somado a todos os demais gastos para obtê-lo.

Cabe salientar novamente as orientações estabelecidas pela ciência contábil, extraídas do CPC n. 16 (R1), que regula a mensuração do estoque.

Além dos custos diretos de aquisição de matéria-prima e transformação, o CPC n. 16 (R1) é expresso ao determinar que devem ser incluídos no estoque os demais custos indiretos necessários para colocar o produto no local e na condição de venda, nos seguintes termos:

9. Em que pese o STJ já ter se posicionado quanto à interpretação da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, as análises quanto à constitucionalidade de eventuais restrições ao direito de aproveitamento de créditos foram finalizadas pelo STF em novembro de 2022 (Tema 756 – "Alcance do art. 195, § 12, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade à Contribuição ao PIS e à Cofins").

Fato é que o julgamento não restringiu o conceito de "insumo" firmado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR), ou seja, não houve prejuízos práticos aos contribuintes. No entanto, ao dar autonomia ao legislador ordinário para definir o alcance dessa sistemática, o Supremo negou o direito ao crédito amplo e irrestrito, conceito pleiteado por diversos contribuintes. De tal modo, o conceito de insumo continuará a ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item na consecução da atividade-fim da pessoa jurídica.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, **bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.**

[...]

Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. **Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos** (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009). (grifos nossos).

Esses outros custos necessários para colocar o produto no local e na condição de venda representam dispêndios essenciais em que a pessoa jurídica deverá incorrer para concretizar a venda de seus produtos.

Portanto, com mais razão, conclui-se que os bens e serviços adquiridos com objetivo de geração de mercado e vendas devem ser escriturados como insumos para fins de aproveitamento de créditos.

A esse respeito, o próprio CARF já reconheceu em algumas oportunidades que o CPC 16 é fundamento complementar para sustentar o aproveitamento de créditos fiscais, na medida em que determinados dispêndios fazem parte do custo do produto (estoque), inclusive após a decisão do STJ – REsp 1.221.170/PR (e.g., Acórdão n. 3402-002.357, sessão de 27.03.2014; Acórdão n. 3402-002.481, sessão de 16.09.2014; Acórdão n. 9303-006.871¹⁰, sessão de 12.06.2018; e Acórdão n. 3302-007.594, sessão de 25.09.2019).

Diante de todo o exposto, verifica-se que não é somente a doutrina que utiliza a ciência contábil como fonte do direito, sendo que os próprios tribunais vêm aplicando as técnicas contábeis de forma a assegurar as regras constitucionais,

10. O Acórdão n. 9303-006.871 não autorizou o aproveitamento dos créditos, tendo em vista que o insumo foi tributado a alíquota zero, que consiste em uma vedação legal. A DRJ destacou que, se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto do crédito do PIS e da Cofins, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima (como frete e seguro). O CARF reconheceu as regras contábeis para fins de composição do custo de aquisição do estoque: "Conforme Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico n. 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio de 2009, assim como legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o custo de aquisição dos estoques compreende os gastos com o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros [...]".

uma vez que tais balizas não se sobrepõem às normas jurídicas já inseridas no ordenamento, salvo exceções.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Levados em consideração os aspectos analisados, tem-se que as fontes podem e devem amparar as normas jurídicas, desde que elas não estejam em desacordo com as disposições estabelecidas na CF/1988.

Nesse sentido, não há dúvidas de que as fontes secundárias não têm por finalidade inovar no âmbito do Direito, uma vez que sua função está atrelada ao esclarecimento e à interpretação das regras vigentes no ordenamento jurídico, como é o caso da ciência contábil.

Com base nas regras contábeis vigentes no Brasil, bem como nas regras internacionais, às quais o Brasil está em convergência, verifica-se que a ciência contábil e suas técnicas formam conhecimentos pré-jurídicos.

No caso das normas e de todo o processo que deságua na convergência das normas societárias e contábeis ao IFRS, não parece difícil perceber que há uma clara configuração de uma situação merecedora de proteção, pelo princípio da proteção da confiança – obviamente, assumindo que alguma frustração dessa confiança possa vir a ocorrer (LOPES, 2017).

Nos casos jurídicos apresentados, restou evidenciado que as diretrizes fixadas pela ciência contábil são relevantes para fins de análise da não incidência do PIS e da Cofins, bem como do direito ao aproveitamento dos créditos na sistemática não cumulativa, inclusive após o julgamento do REsp 1.221.170/PR, trazendo diálogo de complementariedade.

Assim, diante das lições apresentadas, conclui-se que a ciência contábil traz esclarecimentos conceituais ao ordenamento jurídico, preenchendo, inclusive, as lacunas existentes, permeando com regularidade o âmbito do Direito Tributário, sendo aplicada pelos operadores do direito e pelos tribunais de forma subsidiária, por meio do método interdisciplinar, com o fito de garantir e fortalecer as balizas constitucionais.

8 REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CHARNESKI, Heron. Utilização de conceitos contábeis na interpretação de créditos de PIS e Cofins não cumulativos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 127-149, jan./jun. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de contrato com cliente. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>. Acesso em: 20 jan. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pronunciamento Técnico CPC n. 16 – Estoques. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em: 20 jan. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Revogação da Resolução n. 750/1993: contexto e considerações. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS. International Accounting Standards 2 – IAS 2 – Inventories (IASB), 2003. Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MINATEL, José Antonio. Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/Cofins. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/bonificacoes-e-descontos-obtidos-nas-compras-qualificacao-juridica-impede-a-incidencia-de-pis-cofins-por-jose-antonio-minatel/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NAVARRETE, José Antonio; GUERREIRO, Reinaldo. IAS 2 – Estoques. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/ManualTributacaoDiretaRenda_16x23cm.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023.

VITA, Jonathan Barros. **Valoração aduaneira e preços de transferência: pontos de conexão e distinções sistêmicas aplicativas**. 927 p. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5458/1/Jonathan%20Barros%20Vita.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2023.