



**MUDANÇAS LEGISLATIVAS E SUA FORÇA PERSUASIVA SOBRE O
PASSADO: OS EXEMPLOS DO ÁGIO INTERNO E DO CONCEITO DE
RECEITA BRUTA**

Sergio André Rocha*

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Em Busca de um Critério. 3. Estudo dos Casos: Ágio Interno e Conceito de Receita Bruta. 3.1. Controvérsias sobre Ágio Interno e os Efeitos da Lei 12.973. 3.1. O Conceito de Receita Bruta e os Efeitos da Lei 12.973. 4. Conclusão.

* Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Livre-Docente pela Universidade de São Paulo. Advogado.

1. Introdução

A cada inovação legislativa, os operadores do Direito Tributário questionam-se a respeito dos efeitos hermenêuticos das novas regras e a repercussão sobre o passado. Não estamos nos referindo aqui sobre o Direito Tributário Intertemporal e a retroatividade ou não das regras supervenientes para alcançar situações consumadas no passado, matéria disciplinada nos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional. Assim, não nos ocuparemos das chamadas leis interpretativas, previstas no inciso I do artigo 106 do CTN. Cuidamos, isso sim, da utilidade interpretativa de novas regras sobre a interpretação dos dispositivos que as precederam. Dois exemplos servirão para ilustrar a questão posta neste texto.

Recentemente, a Lei nº 12.973/14 ("Lei 12.973") alterou as regras sobre a amortização fiscal do ágio, estabelecendo a vedação do chamado "ágio interno", ou seja, o ágio gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico. Logo surgiram os debates a respeito dos efeitos da nova regra como elemento de interpretação das regras anteriores, mais especificamente do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 ("Lei 9.532").

A questão que se debate, portanto, é se a vedação agora estabelecida, a qual, salvo a opção prevista no artigo 75 da Lei 12.973, apenas entrou em vigor no dia 01 de janeiro de 2015, pode ser interpretada no sentido de que a geração de ágio intragrupo era permitida na legislação anterior (já que apenas agora está expressamente vedada).

A mesma Lei 12.973 alterou a redação do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 ("DL 1.598"), modificando o conceito de receita bruta, para incluir no mesmo, além (i) do produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) do preço da prestação de serviços em geral; e (iii) do resultado auferido nas operações de conta alheia; também (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nas mencionadas anteriormente.

Sabe-se que, atualmente, a matéria relativa à inclusão das receitas operacionais da empresa¹ no conceito de receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo, encontra-se pendente de apreciação no Supremo Tribunal Federal². Daí a pergunta: é possível argumentar que a redação da nova regra permite afirmar que, anteriormente à sua vigência, não havia permissão para a incidência das aludidas contribuições sobre esse tipo de receita?

¹ Que não decorrentes da venda de mercadorias, da prestação de serviços e de operações de conta alheia.

² Ver o Recurso Extraordinário nº 659.412.

Percebe-se, portanto, que o objeto deste breve artigo será analisar a força persuasiva de uma nova lei sobre a interpretação da legislação anterior, buscando estabelecer um critério para determinar quando a lei nova poderá efetivamente servir de parâmetro para a (re)construção da norma jurídica baseada na legislação que lhe precedeu.

2. Em Busca de um Critério

É bastante comum que, diante de uma nova lei, os operadores do direito tributário busquem a sua aplicação retroativa pela via interpretativa (obviamente, quando esta se mostra mais vantajosa). Se a lei mais recente traz dispositivo que confirma a posição anteriormente defendida pela Fazenda ou pelos contribuintes, muitas vezes estes se apressam em afirmar que a mesma nada mais fez do que declarar um comando que já estava previsto na legislação, sustentando seu caráter meramente interpretativo/declaratório e, portanto, seu efeito retroativo.

Como já mencionamos, o exame das leis interpretativas foge ao escopo deste estudo. Aqui vale apenas lembrar que, segundo o inciso I do artigo 106 do CTN, as leis interpretativas tem que ser **expressamente interpretativas**. Ou seja, a aplicação deste dispositivo do CTN não pode ser inferida. Deve ser expressa.

Deixando de lado as "leis interpretativas", cabe-nos refletir sobre o que seria um critério adequado para a análise da força interpretativa de uma lei nova sobre a legislação que a precedeu, sendo certo que tal critério parece-nos partir da natureza e alcance da nova lei.

Aqui, entendemos que é necessário fazer uma diferenciação entre situações onde a lei mais recente traz uma **nova regulação sobre determinada matéria**, daquelas onde se identifica uma **alteração pontual em uma regulação que se mantém, em geral, inalterada**.

Vincente Ráo, analisando a questão das antinomias de segundo grau decorrentes da utilização dos métodos cronológico e de especialidade, traz-nos a seguinte lição:

"Não é pelo fato de ser especial que a lei nova revoga a lei antiga de natureza geral; e, reciprocamente, não é apenas por ser geral que a disposição superveniente revoga a disposição particular e anterior.

Para que a revogação se verifique, preciso é que a disposição nova, geral ou especial, altere explicitamente (revogação expressa) ou

implicitamente (revogação tácita) a disposição antiga, referindo-se a esta, ou ao seu assunto, isto é, dispondo sobre a mesma matéria.

Se as disposições nova e antiga (gerais ou especiais) não forem incompatíveis, podendo prevalecer uma e outras, umas *a par* de outras, não ocorrerá revogação alguma.

Quando, porém, a lei nova regular por inteiro a mesma matéria contemplada por lei ou leis anteriores, gerais ou particulares, visando substituir um sistema por outro, uma disciplina total por outra, então todas as leis anteriores sobre a mesma matéria devem considerar-se revogadas.³ (Grifo nosso)

Percebe-se, imediatamente, que esta passagem não se refere exatamente ao mesmo tema de que ora nos ocupamos. Contudo, ilustra uma situação onde o mesmo critério proposto acima foi utilizado.

Para Vicente Ráo, uma lei posterior que traga uma "disciplina total" em relação a determinada matéria revoga todos os dispositivos anteriores sobre a mesma matéria, inclusive aqueles que, na sistemática anterior, eram considerados introdutores de regras especiais.

Aplicando-se este critério à situação de que ora cuidamos, entendemos ser possível fazer um primeiro corte para afirmar o seguinte:

Uma lei mais recente, que traga uma ***disciplina total nova*** sobre determinada matéria, não tem nenhuma relevância direta no que se refere à interpretação de dispositivos anteriores, sendo um elemento hermenêutico de reduzida importância argumentativa.

Observe-se que não se está afirmando que a nova disciplina não será um dos *topoi* a serem considerados pelo intérprete, no sentido da teoria tópica de Theodor Viehweg⁴. Como nos lembra Daniel Sarmento "o conceito de *topoi* é fundamental para a compreensão da tópica. Os *topoi* configuram lugares comuns na argumentação

³ RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 343.

⁴ Sobre o tema, ver: VIEHWEG, Theodor. *Tópica e Jurisprudência*. Tradução Tercio Sampaio Ferraz Jr. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979; ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 117-121.

discursiva, que não vinculam o juiz, mas apenas e tão somente apresentam-lhe alternativas possíveis para a solução de determinado problema. São, em suma, diretrizes retóricas reveladas pela experiência, que objetivam servir de fio condutor para a descoberta de uma resposta razoável para o caso concreto. A decisão, de acordo com a teoria tópica, resulta no confronto dialético entre os diversos *topoi* pertinentes ao caso, devendo prevalecer aquele que contribuir para a construção da solução mais justa". E continua o referido autor, "os topoi não são certos ou errados, mas apenas mais ou menos adequados para a solução de determinado problema"⁵.

Seguindo esta orientação, a nova regra certamente poderá ser considerada pelo intérprete/aplicador como ***mais um*** elemento na construção de sentido a partir dos dispositivos que lhe antecederam. Contudo, tendo em vista o que foi afirmado acima, certamente um elemento de menor força persuasiva.

A situação se altera naqueles casos onde a lei nova, ao invés de trazer uma nova disciplina a respeito de determinada matéria, ***mantém a disciplina anterior, lhe fazendo reduções, acréscimos ou modificações***. Neste caso, uma alteração pontual pode dizer muito a respeito do alcance da(s) regra(s) prevista(s) até a entrada em vigor dessa nova lei, podendo-se afirmar, portanto, que:

Uma lei mais recente, ***que traga reduções, acréscimos ou modificações a uma disciplina jurídica existente***, trata-se de um elemento hermenêutico relevante para a interpretação dos dispositivos até então em vigor.

Veja-se que não se está afirmando, em absoluto, que nesses casos a alteração legislativa representará ***elemento inequívoco*** para a formação da convicção do intérprete/aplicador a respeito do conteúdo e alcance da legislação anterior. A posição aqui defendida é no sentido, apenas, de que neste caso a alteração legislativa terá um peso maior e, portanto, maior força persuasiva sobre o intérprete/aplicador.

3. Estudo dos Casos: Ágio Interno e Conceito de Receita Bruta

À luz dos conceitos postos acima, retornamos aos casos práticos apresentados na introdução deste estudo: (i) os efeitos da Lei 12.973 sobre a discussão a respeito da legitimidade do chamado "ágio interno" na sistemática da Lei 9.532; e (ii) os efeitos da alteração do conceito de receita bruta, promovido pela mesma Lei 12.973, sobre a interpretação da Lei nº 9.718/98, no que se refere ao alcance da hipótese de

⁵ SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 129.

incidência do PIS e da COFINS na sistemática cumulativa de apuração das contribuições.

3.1. Controvérsias sobre Ágio Interno e os Efeitos da Lei 12.973

A amortização fiscal do ágio pago na aquisição de participações societárias é certamente um dos temas sobre os quais mais se escreveu nos últimos anos, sendo objeto de alguns dos casos mais relevantes em discussão no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Este não é o local para voltarmos à análise de todas as questões controvertidas relacionadas à amortização fiscal do ágio sob o regime do artigo 20 do DL 1.598, em sua redação anterior à Lei 12.973, e dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532. Para um exame dessas questões fazemos referência, por todos, ao estudo de Luís Eduardo Schoueri⁶.

Entre os temas controvertidos sobre a sistemática de aproveitamento do ágio, anterior à Lei 12.973, está o chamado "ágio interno". A doutrina, de forma majoritária, posiciona-se no sentido de que, no modelo anterior, não haveria restrição ao aproveitamento de ágio nas operações de compra e venda de participações societárias entre empresas do mesmo grupo econômico. Citando uma vez mais Luís Eduardo Schoueri, temos sua opinião no sentido de que "em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio gerado internamente, entre partes relacionadas"⁷.

Uma das grandes alterações trazidas pela Lei 12.973 foi promovida exatamente sobre o regime de aproveitamento fiscal do antigo ágio, agora segregado em "mais-valia" e "ágio por rentabilidade futura (goodwill)".

Analisando-se as regras previstas na Lei 12.973, inclusive aquelas que alteraram o artigo 20 do DL 1.598, percebe-se que a referida lei **trouxe uma disciplina integralmente nova, distinta da anterior, a respeito da amortização fiscal do ágio**. As novas regras incorporaram, à legislação tributária, padrões de reconhecimento e mensuração do ágio próximos àquele encontrado na contabilidade segundo os *IFRS* (Cf. Pronunciamento CPC nº 15-R1).

As novas regras sobre utilização fiscal da mais-valia e do *goodwill*, previstas nos artigos 20 e 22 da Lei 12.973, apenas autorizam tal utilização no caso de aquisição de participação societária entre partes não dependentes. Dessa forma, nas operações realizadas após a entrada em vigor da Lei 12.973 está vedada a utilização fiscal da

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, 2012, p. 112.

mais-valia e do ágio de rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente de operações entre partes dependentes⁸.

Não nos interessa, neste estudo, comentar se é adequada ou não a limitação do aproveitamento fiscal da mais-valia e do *goodwill* em operações intragrupo introduzida pela nova norma. Nossa atenção aqui está voltada apenas para determinar se a previsão de tal limitação na Lei 12.973 pode de alguma forma ser interpretada como uma confirmação de que a legislação tributária anterior não trazia qualquer limitação semelhante e, portanto, o ágio interno era pertinente no contexto da Lei 9.532, sem qualquer restrição.

Note-se que o que se pretende analisar é o argumento de que a restrição contida na Lei 12.973 poderia ter um efeito sobre a controvérsia a respeito do ágio interno no regime jurídico anterior, devendo ser levada em conta, por exemplo, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como elemento decisivo para a anulação de autos de infração sobre o tema pendentes de julgamento.

Tendo em vista a conclusão apresentada no item dois acima é possível apresentar a posição aqui defendida, no sentido de que a restrição ao aproveitamento fiscal da mais valia e do "goodwill" na Lei 12.973 ***não tem qualquer impacto direto sobre a interpretação das regras até então vigentes a respeito da amortização fiscal do ágio, sendo um elemento hermenêutico de limitada valia na determinação da existência ou não de similar restrição na legislação anterior.*** Assim sendo, as novas regras não confirmam o argumento dos contribuintes de que o dito "ágio interno" era permitido no regime da Lei 9.532, da mesma maneira que não se trata de uma mera declaração de algo que já se encontrava vedado (como a Fazenda talvez venha a defender).

Com efeito, uma vez que a Lei 12.973 trouxe, como dito, uma disciplina integralmente nova, as alterações decorrentes do novo modelo tem limitado peso na interpretação da legislação anterior, de modo que a legitimidade ou não do ágio em operações intragrupo deve ser analisada com base nos fatos e na interpretação anterior à Lei 12.973.

3.1. O Conceito de Receita Bruta e os Efeitos da Lei 12.973

Logo após a publicação da Lei nº 9.718/98, tornou-se controvertido o conceito de faturamento empregado por seu artigo 3º, que equiparava faturamento à receita bruta. Em 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 346.084/PR, 357.950/RS,

⁸ O artigo 25 da Lei 12.973 traz as situações onde as partes serão consideradas dependentes.

358.273/RS e 390.840/MG, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo, decidindo que o conceito de faturamento, empregado na Lei nº 9.718/98, refere-se exclusivamente à receita bruta decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza, definido nos termos do artigo 2º da LC nº 70/91..

Esta decisão da Suprema Corte levou alguns contribuintes a questionarem a incidência do PIS e da COFINS sobre diversas receitas decorrentes de atividades não contidas no binômio venda de mercadorias e prestação de serviços. Este é o caso, por exemplo, das receitas de locação e financeiras auferidas por instituições financeiras. Nesses dois casos temos situação semelhante. Empresas cuja receita operacional não se encontra entre aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços argumentam não estarem sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS e da COFINS.

A Fazenda, em sentido oposto, vem sustentando que o conceito de faturamento deveria também incluir receitas que não decorrentes da venda de mercadoria e da prestação de serviços, desde que caracterizadas como receitas operacionais relacionadas ao objeto da empresa. Esta controvérsia está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, isso nos Recursos Extraordinários nº 659.412/RJ (locação) e nº 609.096/RS (receitas financeiras de instituições financeiras), ambos com a repercussão geral da matéria reconhecida.

Esta controvérsia ganhou novas cores com edição da Lei 12.973. Com efeito, o artigo 2º desta lei modificou o artigo 12 do DL 1.598 para incluir no conceito de receita bruta "as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica". Por sua vez, o artigo 52 da Lei 12.973 alterou a Lei nº 9.718/98, modificando a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS estabelecendo que "faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do DL 1.598, de 26 de dezembro de 1977".

Fica claro que, com a entrada em vigor da nova lei, além das receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços, também auferir qualquer receita, desde que decorrente da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, será fato gerador da contribuição para o PIS e da COFINS.

Neste ponto, ressurgem o tema objeto deste breve texto. A alteração da legislação tributária para incluir a receita operacional decorrente da atividade principal da pessoa jurídica tem algum impacto sobre a interpretação da legislação anterior à Lei 12.973? Seria um critério relevante para a solução dos casos pendentes que têm por objeto a controvérsia a respeito da base de cálculo do PIS e da COFINS antes da entrada em vigor da Lei 12.973?

Neste caso, entendemos que a conclusão é distinta da que apresentamos no item anterior. Se, em relação ao "ágio interno", é possível argumentar que a mudança legislativa tem muito pouca relevância enquanto elemento de interpretação, no caso da mudança na hipótese de incidência do PIS e da COFINS outra seria a conclusão.

De fato, como vimos acima, na situação de que ora nos ocupamos, ao invés de uma mudança na disciplina total de uma matéria, temos uma mudança pontual e específica, que tem como consequência um alargamento da hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

Ora, mantida a disciplina até então vigente com uma modificação pontual, parece-nos aumentar em peso o argumento no sentido de que a intervenção do legislador se fez necessária para incluir no texto legal uma situação que anteriormente não estava pelo mesmo abrangida.

Deve-se ressaltar, entretanto, que também aqui este argumento não é mais do que isso, um argumento válido e relevante que deve ser considerado e sopesado pelo julgador juntamente com os outros *topoi* pertinentes, à luz do caso concreto. Em outras palavras, nunca a modificação legislativa, salvo se expressamente interpretativa, à luz do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional, terá como efeito a solução definitiva de controvérsia a respeito da interpretação da legislação anterior.

4. Conclusão

Diante do exposto, é possível concluir este artigo afirmando que:

- Mesmo que não seja expressamente interpretativa, uma lei nova **pode ter** um peso argumentativo ou força persuasiva em relação à interpretação do texto normativo que lhe precedeu.
- Uma lei mais recente, **que traga reduções, acréscimos ou modificações a uma disciplina jurídica existente**, trata-se de um elemento hermenêutico relevante para a interpretação dos dispositivos até então em vigor.
- Contudo, uma lei mais recente, que traga uma **disciplina total nova** sobre determinada matéria, não tem nenhuma relevância direta no que se refere à interpretação de dispositivos anteriores, sendo um elemento hermenêutico de reduzida importância argumentativa.