O ICMS e Contabilidade

Adolpho Bergamini

Advogado. Indicado pela *International Tax Review,* sediada em Londres, para compor o *Indirect Tax Leaders Guide for Brazil* em 2017, 2018, 2019 e 2020.

Mestrando em Direito Tributário pela FGV/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP.

Professor de Direito Tributário na FGV-GVlaw e Associação Paulista de Estudos Tributários - APET. Palestrante pela unidade de negócios Tax & Accounting da Thomson Reuters no Brasil (vertical information/FISCOSOFT). Professor convidado na Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e Fundace-FEA/USP. Ex-professor de Direito Tributário na FECAP, Fucape/ES, FAAP, Escola Paulista de Direito.

Autor e coordenador de obras doutrinárias dedicadas ao Direito Tributário, à exemplo de *"PIS e COFINS"*, *"Manual de PIS e COFINS"*, *"PIS e COFINS na Teoria e na Prática"*, *"PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF"*, *"ICMS"*, *"Regulamento do ICMS Comentado e Anotado"*, *"Planejamento Tributário – Análise de Casos"*, "*Comentários à Lei Complementar nº 87/96, de advogados para advogados*", "*Comentários à Lei Complementar nº 116/03, de advogados para advogados*", *"Temas Atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro", "ISS"*, entre outras.

Membro do Comitê Técnico da Revista de Estudos Tributários da IOB, do Conselho Editorial da Revista de Direito Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários. Ex-Membro da Comissão de Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP e do Conselho Editorial da Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário do IEM/IOB. Ex-Coordenador da Revista de Tributos Indiretos do Fiscosoft.

Ex-Conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, onde já presidiu a 14ª e 2ª Câmara Julgadora.

Breves incursões pela contabilidade

Objeto da contabilidade: patrimônio da empresa e suas mutações em decorrência de fatos econômicos

Função da contabilidade: ser instrumento gerencial para demonstração do patrimônio e tomada de decisões

O ICMS e a Antiga Contabilidade

1. As partidas dobradas

2. Plano de contas relevante aos nossos estudos

3. Contabilização da não cumulatividade

4. Escrituração da não cumulatividade

5. Análise da contabilização e da escrituração em uma operação

6. Contabilização da substituição tributária – efeitos fiscais no PIS e na COFINS

7. Contabilização de bonificações e análise da tese da exclusão da base de cálculo – algumas implicações

8. Contabilização de Créditos Presumidos de ICMS

PLANO DE CONTAS RELEVANTE AOS NOSSOS ESTUDOS

ATI VO	PASSIVO
Caixa / Bancos	Fornecedores
Clientes a receber	ICMS a Recolher
Estoques	
ICMS a Recuperar	

RESULTADO	
Despesas	Receitas

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

ATIVO

Caixa	
	R$ 121,95 (1)
(2) R$ 243,90	R$ 21,95 (5)

Estoque	
(1) R$ 100,00	R$ 100,00 (6)

ICMS a Recuperar	
(1) R$ 21,95	R$ 21,95 (4)

PASSIVO

ICMS a recolher	
(4) R$ 21,95	R$ 43,90 (3)
(5) R$ 21,95	R$ 21,95
	0

R E S U L T A D O

Despesa ICMS	
(3) R$ 43,90	

Receita Bruta de vendas	
	R$ 243,90 (2)

CMV	
(6) R$ 100,00	

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

"O esquema constitucional, portanto – ao mencionar 'abatimento' – pode ser visto como um processo matemático de dedução no qual, por imposição constitucional, o montante do ICM devido é o 'minuendo', e o montante de ICM anteriormente cobrado é o 'subtraendo'. (Não é de surpreender, assim, que tenham prosperado as expressões 'débito', 'crédito', 'conta corrente', etc., para indicar esse fenômeno, todas elas tradutoras, numa linguagem leiga, do procedimento jurídico da compensação).

Como já visto, com essa figuração, **o abatimento constitucional traduz uma dedução ulterior (e independente) ao próprio processo de apuração do ICM**; aos mecanismos de liquidação do quantum debeatur. Não atina ao procedimento de determinação da base imponível, já que nada, logicamente, tem a ver com o 'valor da operação' tributada. **Não se confunde com o processo de lançamento tributário (o procedimento de fixação do valor do 'imposto devido')** porquanto é absolutamente irrelevante, no momento dessa apuração, o montante do imposto cobrado em eventuais operações anteriores. **O abatimento é externo, alheio à base de cálculo, ao 'elemento quantitativo da hipótese de incidência'**, como designa Paulo de Barros Carvalho. O montante da obrigação tributária é fixado pela simples aplicação da alíquota sobre base: o valor da operação submetida ao tributo. Só em momento lógica e cronologicamente posterior – na eventual fixação da 'base liquidable' – é que se cogitará da compensação de outros valores (oponíveis ao ICM devido) destarte, quando já constituído, em grandeza determinada, o crédito tributário desse imposto."

(ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICMS: abatimento constitucional – princípio da não cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, v. 29/30, p. 117-118)

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

“3. O termo ‘cobrado’ deve ser, então, entendido como ‘apurado’, que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade.”

(STJ. AgRg no REsp 1065234/RS. 1ª Turma. *DJe* 01/07/2010.)

Ou a contabilização é de outro jeito??

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

"Interpretação cuidadosa do texto constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo é claro por motivo de *isenção* ou *não incidência*). **Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.**

(...)

Recordamos que em diversas oportunidades **o Pretório Excelso já se pronunciou no sentido de que o *princípio da não cumulatividade do ICMS*, longe de encerrar mera recomendação, que o legislador ou administrador fazendário seguirão, por boa, ou rejeitarão, por inconsistente , veicula norma cogente, vale dizer, de obediência obrigatória**.
(...)

Destas decisões, que encerram profundas lições doutrinárias, decorre que em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes de ICMS relativos às operações ou prestações anteriores, independentemente de ter havido, ou não, o efetivo recolhimento do tributo, salvo se presentes a situações de isenção ou não incidência (...).
Daí por que se tornou assente ter o contribuinte o direito de lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS apurados nas operações ou prestações anteriormente realizadas, para, no momento oportuno, utiliza-los como moeda de pagamento deste tributo."

(CARRAZZA, Roque. ICMS, 15ª edição, Editora Malheiros, SP. P. 385 e 388)

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

"AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDEBITO. ICM. NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO. NATUREZA CONSTITUCIONAL. IMPOSTO A CARGO DO VENDEDOR, DE QUEM AS MERCADORIAS FORAM ADQUIRIDAS. DIREITO DA CONTRIBUINTE AO LANCAMENTO DO CRÉDITO PELA OPERAÇÃO ANTERIOR. - RECURSO EXTRAORDINÁRIO DA EMPRESA CONHECIDO E PROVIDO, EM FACE DO RECOLHIMENTO INDEVIDO DO TRIBUTO. - RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO ESTADO NÃO CONHECIDO. DIREITO LOCAL (SÚMULA 280).
Trecho do voto:

(...)

O creditamento não é faculdade do contribuinte, mas dever para com a ordem jurídica objetiva, tanto que não lhe é possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, ainda quando isto lhe fosse conveniente. Nem a lei poderia autorizá-lo a tanto, sob pena de inconstitucionalidade."

(STF - RE: 111757 SP, Relator: Min. CELIO BORJA, Data de Julgamento: 04/12/1987, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 26-02-1988 PP-03195 EMENT VOL-01491-03 PP-00673)

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;

b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição

(Solução de Consulta COSIT nº 13/2018)

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Art. 27. Para fins de determinação da base de cálculo a que se refere o art. 26 podem ser excluídos os valores referentes a:

(...)

Parágrafo único. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observados os seguintes procedimentos:

I - o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher;

II - caso, na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período, a pessoa jurídica apurar e escriturar de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação Tributária (CST) previsto na legislação das contribuições, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal das contribuições;

(Instrução Normativa RFB nº 1.911/19)

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

(...) Nesse caso, os estoque são registrados pelo valor líquido, sem os tributos embutidos (a); a receita de vendas é registrada pelo valor total, incluindo os tributos (b); e os impostos sobre vendas são apresentados como dedução de vendas da receita bruta (c). No entanto, o valor de ICMS apresentado como redução da receita bruta não compreende ao real encargo tributário da entidade, uma vez que esse encargo é determinado pelo líquido entre ICMS a pagar e ICMS a compensar. (...)”

(Manual FIPECAFI, 10ª edição, p. 91)

CONTABILIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Reflexões:

1) Qual a relevância de se discutir o método adequado à contabilização do regime não cumulativo?

2) A contabilização inicialmente sugerida é o que sustenta a própria não cumulatividade.

ESCRITURAÇÃO e CONTABILIZAÇÃO

REGISTRO DE ENTRADAS

FIRMA: XPTO Ltda

(*) Código de valores fiscais
1 - Operações com crédito do imposto
2 - Operações sem crédito do imposto - isentas ou NT
3 - Operações sem crédito do imposto - outras

INSC. EST.: 0000000 CNPJ(MF) 00000000

FOLHA: 00 MÊS OU PERÍODO/ANO 00000

DOCUMENTOS FISCAIS							CODIFICAÇÃO				VALORES FISCAIS			
DATA ENTRADA	ESPÉCIE	SÉRIE SUB-SÉRIE	NÚMERO	DATA DOCUMENTO	CÓDIGO EMITENTE	UF	VALOR CONTABIL	CÓDIGO FISCAL	(*)	ICMS IPI	B. DE CÁLC. VR. OPERA.	ALÍQUOTA	IMPOSTO CREDITADO	OBSERVAÇÃO
25.08	NF	1	7	25.08	00.000.000/0001-00	SP	121,95	1.102	1	ICMS IPI	121,95	18 10	21,95	

REGISTRO DE SAÍDAS

XPTO Ltda

INSC. EST.: 00000 CNPJ(MF) 000000

FOLHA: 00 MÊS OU PERÍODO/ANO 00/00

DOCUMENTOS FISCAIS					CODIFICAÇÃO			VALORES FISCAIS					
								OPER. COM DÉBITO DO IMPOSTO			OPER. SEM DÉBITO DO IMPOSTO		
ESPÉCIE	SÉRIE SUB-SERVIÇO	NÚMERO	DIA	UF	VALOR CONTABIL	CÓDIGO FISCAL	ICMS IPI	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS NÃO TRIB.	OUTRAS	OBSERVAÇÃO
NF	1	635	21.09	SP	243,90	5.102	ICMS IPI	243,90	18	43,90			

ESCRITURAÇÃO e CONTABILIZAÇÃO

LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS
RESUMO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO

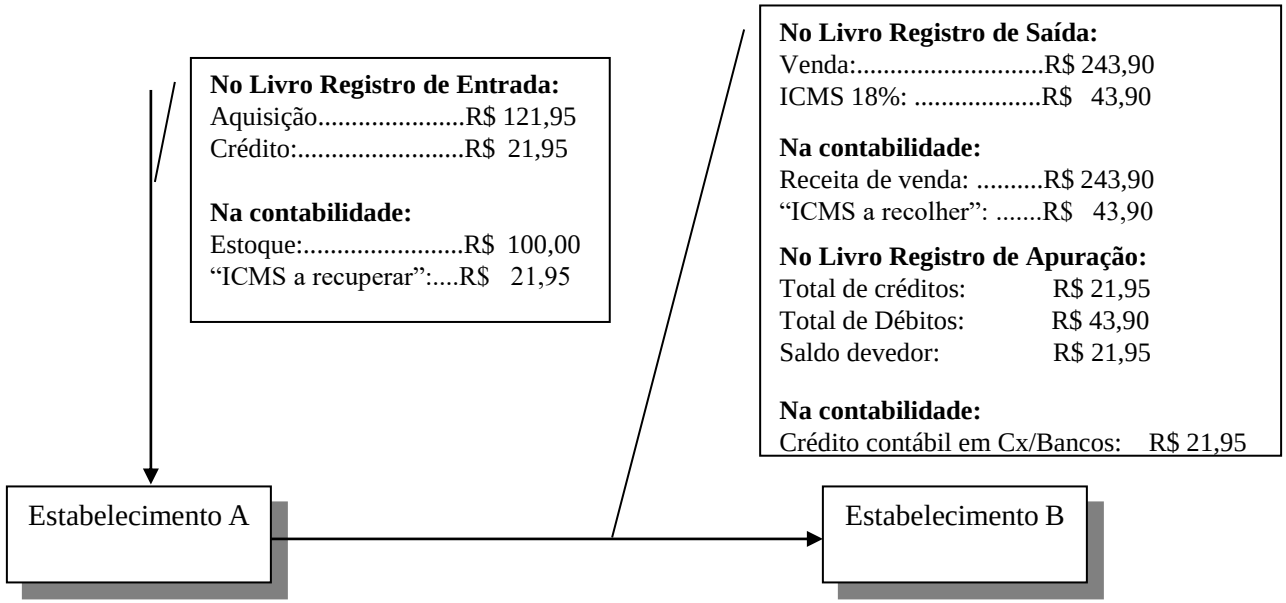
FIRMA: XPTO Ltda.

INSC. EST.: 000000000 — CNPJ(MF) 0000000

FOLHA: 00 — MÊS OU PERÍODO/ANO 00/00

DÉBITO DO IMPOSTO	SOMAS
001 - POR SAÍDAS/PRESTAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO	43,90
002 - OUTROS DÉBITOS	
003 - ESTORNOS DE CRÉDITO -	
004 - SUB TOTAL	43,90
CRÉDITO DO IMPOSTO	**SOMAS**
005 - POR ENTRADAS/AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO	21,95
006 - OUTROS CRÉDITOS	
007 - ESTORNOS DE DÉBITOS	
008 - SUB TOTAL	
009 - SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR	
010 - TOTAL	21,95
APURAÇÃO DO SALDO	**SOMAS**
011 - SALDO DEVEDOR (DÉBITO MENOS CRÉDITO)	21,95
012 - DEDUÇÕES	
013 - IMPOSTO A RECOLHER	21,95
014 - SALDO CREDOR (CRÉDITO MENOS DÉBITO) - A TRANSPORTAR P/ PERÍODO SEGUINTE	

DEMONSTRAÇÃO GRÁFICA



DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

(A) RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS
Total das receitas de venda de bens e serviços
(B) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Impostos, tributos e descontos incondicionais sobre a receita bruta
(C) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS E SERVIÇOS
Obtida pela subtração das deduções da receita bruta (A – B)
(D) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS
Deve receber as contrapartidas das baixas de estoques de mercadorias vendidas, ou da carga de custos dos serviços prestados
(E) LUCRO BRUTO
Obtido pela diferença entre a Receita Líquida e o Custo (C – D)
(F) DESPESAS OPERACIONAIS
I – Das atividades de vendas ou serviços da empresa
II – Administrativas
III – Encargos Financeiros Líquidos
IV – Outras receitas e despesas operacionais
(G) RESULTADO (LUCRO/PREJUÍZO) OPERACIONAL
Obtido após a dedução das Despesas Operacionais do Lucro Bruto (E – F)
(H) RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS
(I) RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E PARTICIPAÇÕES
Apurado após a soma (ou dedução) dos resultados não operacionais ao resultado operacional
(J) IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A PAGAR
(K) PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
(L) RESULTADO (LUCRO/PREJUÍZO) DO EXERCÍCIO
Apuram-se deduzindo-se do resultado antes do Imposto de Renda as Provisões e Participações e Contribuições

CONTABILIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

ATIVO

Caixa	
	R$ 121,95 (1)
(2) R$ 253,90	R$ 21,95 (5)
	R$ 10,00 (7)

Estoque	
(1) R$ 100,00	R$ 100,00 (6)

ICMS a Recuperar	
(1) R$ 21,95	R$ 21,95 (4)

PASSIVO

ICMS a recolher	
(4) R$ 21,95	R$ 43,90 (3)
(5) R$ 21,95	R$ 21,95
	0

ICMS-ST - Repasse	
(7) R$ 10,00	R$ 10,00 (2)

R E S U L T A D O

Despesa ICMS	
(3) R$ 43,90	

Receita Bruta de vendas	
	R$ 243,90 (2)

CMV	
(6) R$ 100,00	

CONTABILIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

ATIVO

Caixa	
	R$ 253,90 (1)

Estoque	
(1) R$ 253,90	

CONTABILIZAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES

	Entrada			Saída			Saldo		
Descrição do evento	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Mercadorias em estoque							1	R$ 100,00	R$ 100,00
Aquisição	20	R$ 80,00	R$ 1.600,00				21	R$ 90,00	R$ 1.890,00
Venda 12 unidades				12	R$ 90,00	R$ 1.080,00	9	R$ 90,00	**R$ 810,00**

CONTABILIZAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES

	Entrada			Saída			Saldo		
Descrição do evento	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Mercadorias em estoque							1	R$ 100,00	R$ 100,00
Aquisição no mês	20	R$ 80,00	R$ 1.600,00				21	R$ 90,00	R$ 1.890,00
Saída 13 unidades (Venda 13 unidades com Descon. Incond. equivalente a 01 unidade)				13	R$ 90,00	R$ 1.170,00	8	R$ 90,00	**R$ 720,00**

CONTABILIZAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES

	Entrada			Saída			Saldo		
Descrição do evento	**Quantidade**	**Valor Unitário**	**Valor Total**	**Quantidade**	**Valor Unitário**	**Valor Total**	**Quantidade**	**Valor Unitário**	**Valor Total**
Mercadorias em estoque							1	R$ 100,00	R$ 100,00
Aquisição no mês	20	R$ 80,00	R$ 1.600,00				21	R$ 90,00	R$ 1.890,00
Saída 13 unidades (Venda 12 unidades com bonificação de 01 unidade)				13	R$ 90,00	R$ 1.170,00	8	R$ 90,00	**R$ 720,00**

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22/2003

"Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

Parágrafo único. Os incentivos de que trata o caput configuram **reduções de custos ou despesas**, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.

Art. 2º. Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição"

Solução de Divergência nº 15/03 – COSIT

LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. DESPESAS QUE PENDEM DE EVENTO FUTURO E INCERTO. INDEDUTIBILIDADE. Incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, consistentes em empréstimos subsidiados ou Regime Especial de pagamento de ICMS, em que os juros e parte da correção monetária estão previstos contratualmente sob condição suspensiva, **não configuram subvenções para investimento, sequer subvenções correntes para custeio, já que, no sentido técnico-contábil, as vantagens advindas não têm natureza de receitas ou de resultados**. **Tais vantagens configuram meras reduções de custos ou despesas**. Ainda que subvenções fossem, não seriam subvenções na modalidade para investimento, já que os recursos não desembolsados podem reforçar o capital de giro, como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado. (*grifei*)

CONTABILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

A T I V O

ICMS a Recuperar Crédito Presumido	
(1) R$ 20,00	

R E S U L T A D O

Despesa ICMS	
R$ 43,90	
	R$ 20,00 (1)
	R$ 23,90

CONTABILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

Solução de Consulta nº 58/09, da 5ª Região Fiscal:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO. Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, **devendo a receita correspondente integrar a base de cálculo da Cofins**.

CONTABILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

A T I V O

ICMS a Recuperar Crédito Presumido	
(1) R$ 20,00	

R E S U L T A D O

Receita - *Outras receitas*	
	R$ 20,00 (1)

CONTABILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

CARF: Processo 11065.000731/2007-00 → crédito presumido de ICMS como *subvenção para investimento*

A T I V O

ICMS a Recuperar Crédito Presumido	
(1) R$ 20,00	

P A T R I M Ô N I O L Í Q U I D O

Reserva de Incentivos	
	R$ 20,00 (1)

A contabilidade e as normas tributárias



Há neutralidade nas novas normas contábeis?!?



As mudanças contábeis não têm efeitos fiscais!!!!!!

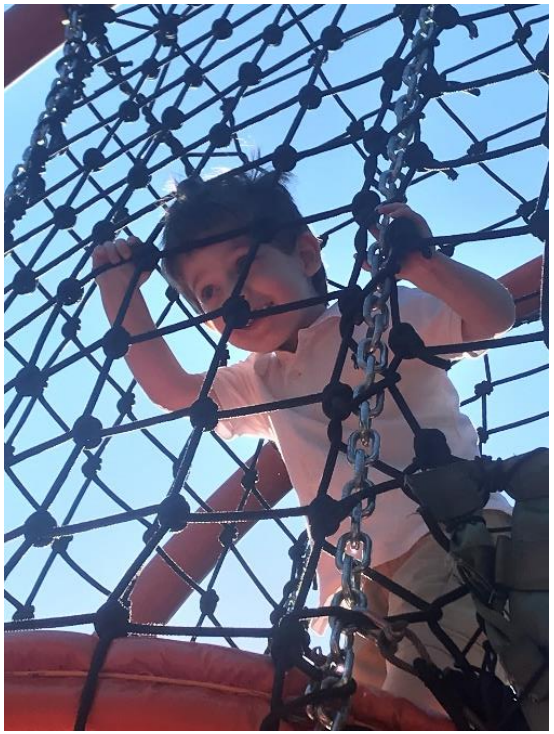
O paradigma do meu filho


PALMEIRAS





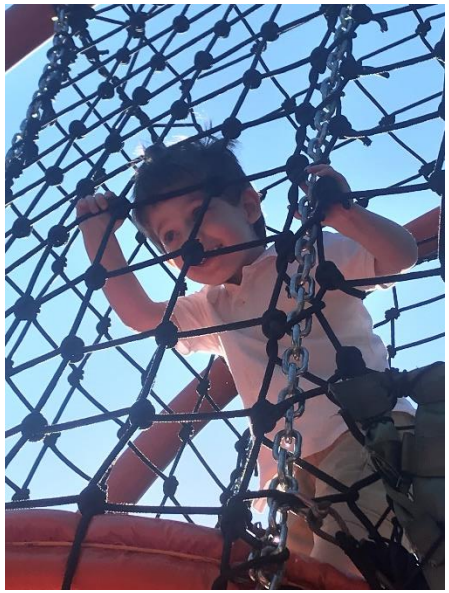












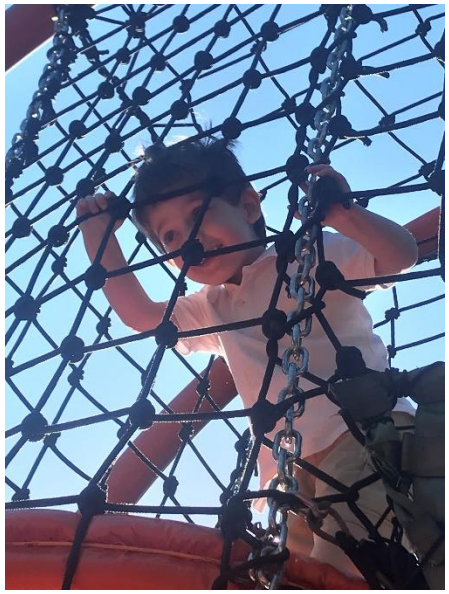
















Uma pista...

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 Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

LEI N. 11.941/09

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

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

LEI N. 12.973/14

Art. 58. 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.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Reflexões sobre o ICMS e a nova contabilidade

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

ICPC nº 01

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.

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

ICPC nº 01

Consenso

Tratamento dos direitos do concessionário sobre a infraestrutura

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 ICPC_01_R1_rev 13 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.

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

Alguns precedentes

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

(...)

Como vimos acima, trata-se de concessionária de serviço público de gás canalizado, e a infraestrutura dentro do contrato de concessão não será registarda 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 premissão 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)

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

Alguns precedentes

DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMETO 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 propeirdade 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)

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

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 nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado **e intangível**. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

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 nº 11.638,de 2007)

V – (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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 nº 11.638,de 2007)

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

Pronunciamento CPC nº 04

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.

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

Pronunciamento CPC nº 04

27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui: CPC_04(R1_rev_13)

(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.

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

- Regras para apropriação de créditos de imobilizados segundo a SEFAZ/SP:

DN CAT nº 01/00:

"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").

[...]

7. Nos interessa a dicção Ativo Imobilizado (artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76), que faz parte do Ativo Permanente (artigo 178, § 1º, alínea "c", da Lei 6.404/76).

[...]

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"

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

- Regras para apropriação de créditos de imobilizados segundo a SEFAZ/SP:

  DN CAT nº 02/00:

  “5 E, no Ativo Imobilizado, ao que aqui nos interessa, serão classificados os "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção da 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 - FIPECAFI - 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 11-1-94), 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”

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

- Conceitos-chave retiradas das DNs 01/00 e 02/00:

✓ Busca de definição na Lei 6.404/76;

✓ Crédito de ICMS;

✓ Participação do bem na industrialização ou comercialização de bens;



✓ **Caráter finalístico do bem??**

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

Problemas do entendimento:

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.

É possível dizer que benefício fiscal é igual a isenção?

Ativo Imobilizado em Concessões Públicas

Problemas do entendimento:

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 INFRACONSTITUICONAL 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" (AI 763.848-AgR/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 13.8.2012

Ajuste a Valor Presente

Pronunciamento CPC nº 12

"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".

"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 que é *efeito relevante*??

1. Isso afeta a base de cálculo do ICMS nas vendas a prazo?
2. Modifica o entendimento do STJ?

Arrendamento Mercantil

Lei 12.973/14

Art. 46. Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei no 6.099, de 12 de setembro de 1974, as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do lucro real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

§ 1o A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2o O disposto neste artigo aplica-se somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

Arrendamento Mercantil

Pronunciamento CPC nº 06 (R2)

62. O arrendamento é classificado como arrendamento financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente. O arrendamento é classificado como arrendamento operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente.

63. O fato de o arrendamento ser arrendamento financeiro ou arrendamento operacional depende da essência da transação, em vez da forma do contrato. A seguir, exemplos de situações que, individualmente ou em combinação, normalmente levariam o arredamento a ser classificado como arrendamento financeiro:

(a) **o arrendamento transfere a propriedade do ativo subjacente ao arrendatário ao final do prazo do arrendamento;**

(b) **o arrendatário tem a opção de comprar o ativo subjacente a preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para que seja razoavelmente certo, na data de celebração do arrendamento, que a opção será exercida;**

(c) o prazo do arrendamento é equivalente à maior parte da vida econômica do ativo subjacente, mesmo se a propriedade não for transferida;

(d) na data da celebração do arrendamento, o valor presente dos recebimentos do arrendamento equivale substancialmente à totalidade do valor justo do ativo subjacente; e

(e) o ativo subjacente é de natureza tão especializada que somente o arrendatário pode usá-lo sem modificações importantes.

Arrendamento Mercantil

Lei Complementar n. 87/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

Posicionamento jurisprudencial pacificado:

Haverá a incidência do ICMS se o VRG for incorporado às parcelas – Caracterização de *venda parcelada*

Receitas

Pronunciamento CPC nº 47

"13. Se o contrato com o cliente atender aos critérios do item 9 no início do contrato, a entidade não deve reavaliar esses critérios a menos que haja indicação de alteração significativa nos fatos e circunstâncias. Por exemplo, se a capacidade do cliente de pagar a contraprestação se deteriorar significativamente, a entidade deve reavaliar se é provável que ela receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços restantes que serão transferidos ao cliente"

Hipótese de não pagamento, hipótese de possível "perdão" → Descontos incondicionais

Receitas

Pronunciamento CPC nº 47

“Combinação de contrato

17. A entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou perto dessa data com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e deve contabilizar os contratos como um único contrato se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:

(a) Os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;

(b) O valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou

(c) Os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de *performance* de acordo com os itens 22 a 30

Receitas

Pronunciamento CPC nº 47

Combinação de contrato (cont.)

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
05	4018446-8	2013	4018446-8	SEGUNDA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	NET SÃO PAULO
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ADOLPHO BERGAMINI
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: ADOLPHO BERGAMINI

Ementa:

ICMS – TV POR ASSINATURA – BASE DE CÁLCULO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO – PROVEDOR DE ACESSO – MENSALIDADE SERVIÇO TÉCNICO "NET LAR" – INFRAÇÕES RELATIVAS A LIVROS FISCAIS E REGISTROS MAGNÉTICOS

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO *versus* ALUGUEL – IMPOSSIBILIDADE DE ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO E DE COBRANÇA DE IMPOSTO NA LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL – SERVIÇOS SUPLEMENTARES – REDUÇÃO DA MULTA

FLS.

SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
2ª JULGADORA	DRTC-III-157516/2006	ORDINÁRIO

RECORRENTE	EDITORA T3 LTDA.					
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA					
RELATOR	ADOLPHO BERGAMINI	AIIM	3.041.799-5	S.O.	S	

EMENTA

ICMS –FALTA DE PAGAMENTO POR SAÍDA TRIBUTADAS CONSIDERADAS IMUNES, – FALTA DE FORNECIMENTO DE ARQUIVO DIGITAL DO MÊS DE JANEIRO DE 2003 – PROVIMENTO PARCIAL DO ITEM 1 – PROCEDÊNCIA DO ITEM 2 DO AIIM

VOTO

Após diversas decisões para conversão dos respectivos julgamentos em diligência para que fossem esclarecidas as dúvidas quanto à quantificação do crédito tributário, mas, principalmente, após a última metodologia elaborada pela Autoridade Autuante, de fls. 6024/7957, a mim não restam dúvidas de que: ***(i)*** a Recorrente não comercializa livro de receitas agregados de brindes, mas sim mercadorias agregadas de um brinde – o livro de receitas; ***(ii)*** o arbitramento dos valores dos produtos comercializados pela Recorrente foi efetuado de acordo com o que preconiza o artigo 38 do RICMS/SP, que trata dos valores mínimos de base de cálculo do imposto.

Receitas

Pronunciamento CPC nº 47

Identificação de obrigação de *performance*

22. No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de *performance* cada promessa de transferir ao cliente:

(a) Bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou

(b) Série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente

(c) Os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de *performance* de acordo com os itens 22 a 30

Da leitura desses elementos, a interpretação que faço é a de que é equivocada a expressão *fornecimento* aposta em alguns trechos das Cláusulas Primeira e Quarta, já que o exame conjunto das disposições contratuais dá conta de que a avença consiste verdadeiramente em uma relação de *obrigação de fazer* tributada pelo ISS, cujo resultado físico são os equipamentos em questão, que devem ser somados à base de cálculo do imposto municipal em virtude de expressa disposição legal.

Valho-me, para isso, do disposto no artigo 112 do Código Civil, pelo qual *nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem*. E, consoante já dito, das cláusulas do contrato fica bem claro que a intenção da Recorrente é em verdade se obrigar em uma *obrigação de fazer*, isto é, elaborar um sistema agroindustrial para o transporte e queima da biomassa.

Realmente, pela cláusula 4.1.1 fica claro que a Recorrente tem a obrigação de elaborar um sistema para *'o transporte e queima da biomassa, aptas a processar bagaço de cana a 50% de umidade (mais ou menos 5%) proveniente tanto de Moendas quanto de Difusores em Usinas de Álcool e Açúcar, como também bagaço de laranja a 65% (mais ou menos 4%) de umidade'*.

Note-se que, mais do que obrigada a fornecer estes bens, a Recorrente está obrigada a realizar o resultado esperado, porquanto a cláusula 4.1.1.1 dispõe que o não cumprimento das metas estipuladas na cláusula 4.1.1 impactará negativamente o pagamento a ser feito à Recorrente.

Logo, está claro que a Recorrente não está obrigada a meramente fornecer bens, mas também e principalmente a um *fazer*, na forma estipulada na cláusula 4.1.1, conclusão essa reforçada pelo exame das cláusulas 4.1.2, 4.1.3 e 4.1.5, que dão conta o dito *fornecimento de bens* em verdade está relacionado a uma obrigação maior, uma *obrigação de fazer*."

(TIT. 11ª Câmara Julgadora. Processo DRT-5-887918/2010. Trechos do voto vencido Adolpho Bergamini)

Adolpho Bergamini

adolpho.bergamini@bergamini.adv.br