

# Partes relacionadas: inter-relação entre controle contábil e controle tributário

Prof. Nelson Carvalho e Diego Miguita  
GEDEC 26/08/2015



# Lei das S/A já mencionava desde 1976

“Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes **demonstrações financeiras**, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

...

§ 4º As demonstrações serão complementadas por **notas explicativas** e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As **notas** deverão indicar:

...

b) **os investimentos em outras sociedades**, quando relevantes (artigo 247, parágrafo único); ...” (n.a.)



# Lei das S/A já mencionava desde 1976

”Art. 247. As **notas explicativas dos investimentos relevantes** devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, **indicando**:

I - a denominação da sociedade, seu capital social e patrimônio líquido;

II - o número, espécies e classes das ações ou quotas de propriedade da companhia, e o preço de mercado das ações, se houver;

III - o lucro líquido do exercício;

IV - os créditos e obrigações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas;

V - o montante das receitas e despesas em operações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas.

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.” (i. e n.a.)

“*relevantes*”: substituído pela 11941/09 por “*a que se refere o art. 248 desta Lei*”

Manutenção do parágrafo único... V. art. 256



# Ainda a Lei das S/A

## Informações no Relatório da Administração

“Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São **coligadas** as sociedades nas quais a investidora tenha **influência significativa**. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º **Considera-se controlada** a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, **preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores**.

§ 3º A companhia aberta divulgará as **informações adicionais**, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há **influência significativa** quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º É **presumida** influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)” (n.a.)



# Inédito até então na CVM; a primeira de uma longa série .....

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 26, DE 05 DE FEVEREIRO DE 1986.**

**O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, e tendo em vista o disposto no § 3º do artigo 177 da LEI Nº 6.404/76, combinado com o disposto nos itens II e IV do Parágrafo único do artigo 22 da LEI Nº 6.385/76,

## **DELIBEROU:**

1. Aprovar o pronunciamento anexo à presente Deliberação, emitido pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, **sobre Transações entre Partes Relacionadas.**
2. Tornar obrigatória a adoção do pronunciamento referido no item 1 pelas companhias abertas.

*Original assinado por*

**ADROALDO MOURA DASILVA**

**Presidente**

*(anexo com 4 páginas)*



# CVM e CFC

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 560, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2008**

Aprova e torna obrigatório o Pronunciamento Técnico CPC 05 - **Divulgações sobre Partes Relacionadas e revoga a Delib. 26/86**

**DELIBERAÇÃO CVM Nº 642, DE 7 DE OUTUBRO DE 2010**

Aprova e torna obrigatório o Pronunciamento Técnico CPC 05(R1) - **Divulgações sobre Partes Relacionadas e revoga a Delib. 560/08**

**Resolução do CFC atual - CFC - NBC TG 05 (R3)**



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas

## “Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é assegurar que as demonstrações contábeis da entidade contenham as divulgações necessárias para chamar a atenção dos usuários para **a possibilidade de o balanço patrimonial e a demonstração do resultado da entidade estarem afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos**, incluindo compromissos, com referidas partes relacionadas.” (n.a.) **[não é necessariamente afetar, e sim a possibilidade de]**

## Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado:
  - a) na **identificação de relacionamentos e transações** com partes relacionadas;
  - b) na **identificação de saldos existentes**, incluindo compromissos, entre a entidade que reporta a informação e suas partes relacionadas;
  - c) na **identificação de circunstâncias** sob as quais a divulgação dos itens (a) e (b) é exigida; e
  - d) na **determinação das divulgações** a serem feitas acerca desses itens.” (n.a.)



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas

**”3. Este Pronunciamento Técnico requer a divulgação de relacionamentos com partes relacionadas, de transações e saldos existentes com partes relacionadas, incluindo compromissos, nas demonstrações contábeis consolidadas e separadas de controladora ou investidores com controle conjunto da investida ou com influência significativa sobre ela, apresentadas de acordo com os Pronunciamentos Técnicos CPC 35 – Demonstrações Separadas e CPC 36 – Demonstrações Consolidadas. Este Pronunciamento Técnico também deve ser aplicado às demonstrações contábeis individuais.**

**[há procedimentos especiais de Auditoria, inclusive no Parecer]**





# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas

## Ênfases em Pareceres de Auditoria

Ex. 1: Tecpar – “Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa no. 15 às demonstrações financeiras que indica que a Companhia mantém saldos e transações em montantes significativos com partes relacionadas. Desta forma, a posição financeira em 31 de dezembro de 2014, o resultado das operações e os fluxos de caixa para o exercício findo nesta data poderiam ser materialmente diferentes caso as citadas transações tivessem sido realizadas substancialmente com partes não relacionadas.”

Ex. 2: Norte Brasil – “Transações com partes relacionadas. Sem ressaltar nossa opinião, chamamos atenção para a Nota Explicativa no. 7 às demonstrações financeiras, que descreve que a Companhia mantém saldos e operações comerciais e financeiras em montantes significativos com partes relacionadas nas condições nela descritas.”

Outros: Atlantia Bertin, São Lourenço, Tecnored, Multiplus, iQ



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas

## “Propósito da divulgação sobre partes relacionadas

5..... A entidade tem a **capacidade de afetar as políticas financeiras e operacionais** da investida por meio de controle pleno, controle compartilhado ou influência significativa.

6. ....As partes relacionadas **podem** levar a efeito **transações que partes não relacionadas não realizariam**. Por exemplo, a entidade que venda bens à sua controladora pelo custo **pode não vender nessas condições a outro cliente**. Além disso, as transações entre partes relacionadas **podem não ser feitas pelos mesmos montantes** que seriam entre partes não relacionadas.

7. A demonstração do resultado e o balanço patrimonial da entidade podem ser afetados por um relacionamento com partes relacionadas **mesmo que não ocorram transações com essas partes relacionadas**. **A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afetar as transações da entidade com outras partes**. .....



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas

## “Propósito da divulgação sobre partes relacionadas

.....Por exemplo, uma controlada pode cessar relações com um parceiro comercial quando da aquisição pela controladora de outra controlada dedicada à mesma atividade do parceiro comercial anterior. Alternativamente, **uma parte pode abster-se de agir por causa da influência significativa de outra.** Por exemplo, uma controlada pode ser orientada pela sua controladora a não se envolver em atividades de pesquisa e desenvolvimento.

**8. Por essas razões, o conhecimento das transações, dos saldos existentes, incluindo compromissos, e dos relacionamentos da entidade com partes relacionadas pode afetar as avaliações de suas operações por parte dos usuários das demonstrações contábeis, inclusive as avaliações dos riscos e das oportunidades com os quais a entidade se depara.” (n.a.)**



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

“9. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com os significados abaixo especificados:

**Parte relacionada é a pessoa ou a entidade** que está **relacionada com a entidade** que está elaborando suas demonstrações contábeis (neste Pronunciamento Técnico, tratada como “**entidade que reporta a informação**”).

(a) Uma pessoa, ou um membro próximo de sua família, está relacionada com a entidade que reporta a informação se:

- (i) tiver o **controle pleno ou compartilhado** da entidade que reporta a informação;
- (ii) tiver **influência significativa** sobre a entidade que reporta a informação; ou
- (iii) for **membro do pessoal chave da administração** da entidade que reporta a informação **ou da controladora da entidade** que reporta a informação. ...





Pessoal chave da administração



Influência significativa

Controle ou controle compartilhado



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

..(b) Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação **se qualquer das condições abaixo for observada:**

(i) a entidade e a entidade que reporta a informação são **membros do mesmo grupo econômico** (o que significa dizer que a controladora e cada controlada são inter-relacionadas, bem como as entidades **sob controle comum** são relacionadas entre si);

(ii) a entidade é **coligada ou controlada em conjunto** (joint venture) de outra entidade (ou coligada ou controlada em conjunto **de entidade membro de grupo econômico** do qual a outra entidade é membro);

(iii) ambas as entidades estão **sob o controle conjunto (joint ventures) de uma terceira entidade;**

(iv) uma entidade **está sob o controle conjunto** (joint venture) de uma terceira entidade **e a outra entidade for coligada dessa terceira entidade; ....**





ou

Controle pleno

Controle pleno



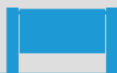
R

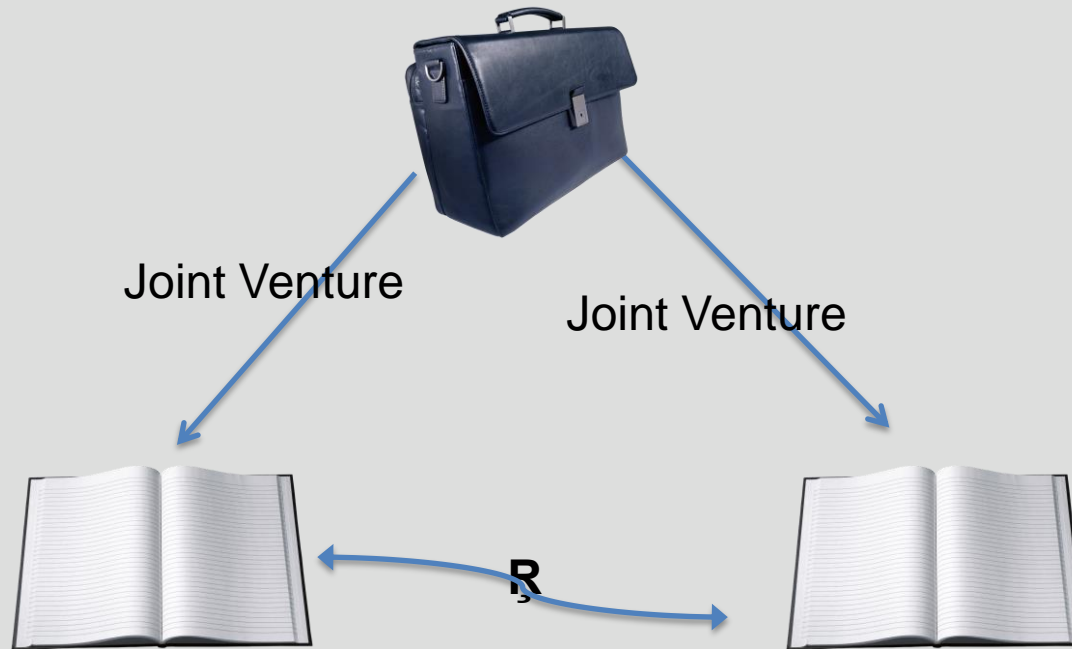


Coligação ou  
Joint Venture



R









# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

..(b) Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação **se qualquer das condições abaixo for observada: ....**

(v) a entidade é um **plano de benefício pós-emprego** cujos beneficiários são os empregados de ambas as entidades, a que reporta a informação e a que está relacionada com a que reporta a informação. Se a entidade que reporta a informação **for ela própria** um plano de benefício pós-emprego, **os empregados** que contribuem com a mesma serão também considerados partes relacionadas com a entidade que reporta a informação;

(vi) a entidade é **controlada**, de modo pleno ou sob controle conjunto, **por uma pessoa identificada na letra (a)**;

(vii) uma pessoa **identificada na letra (a)(i)** tem **influência significativa sobre a entidade**, ou **for** membro do pessoal **chave da administração** da entidade (ou de controladora da entidade);

(viii) A entidade, ou qualquer membro de grupo do qual ela faz parte, **fornece serviços de pessoal-chave da administração** da entidade que reporta ou à controladora da entidade que reporta. ...





# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

*...Transação com parte relacionada* é a transferência de recursos, serviços ou obrigações entre uma entidade que reporta a informação e uma parte relacionada, independentemente de ser cobrado um preço em contrapartida.

*Membros próximos da família de uma pessoa* são aqueles membros da família dos quais **se pode esperar que exerçam influência ou sejam influenciados pela pessoa nos negócios desses membros com a entidade e incluem:**

- (a) os filhos da pessoa, cônjuge ou companheiro(a);
- (b) os filhos do cônjuge da pessoa ou de companheiro(a); e
- (c) dependentes da pessoa, de seu cônjuge ou companheiro(a)...



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

...*Pessoal chave da administração* são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade. ...



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

...11. No contexto deste Pronunciamento Técnico, **não são partes relacionadas:**

(a) duas entidades simplesmente **por terem administrador ou outro membro do pessoal chave da administração em comum**, ou porque um membro do **pessoal chave da administração da entidade exerce influência significativa sobre a outra entidade;**

(b) **dois investidores** simplesmente por **compartilharem** o controle conjunto sobre um empreendimento controlado em conjunto (joint venture);

(b) **dois empreendedores em conjunto** simplesmente por **compartilharem** o controle conjunto sobre um empreendimento controlado em conjunto (joint venture);

(c)

(i) entidades que ou proporcionam **financiamentos;**

(ii) **sindicatos;**

(iii) entidades **prestadoras de serviços públicos;** e .....



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

...11. No contexto deste Pronunciamento Técnico, **não são partes relacionadas:**

(c) ...

(iv) **departamentos e agências de Estado que não controlam, de modo pleno ou em conjunto, ou exercem influência significativa** sobre a entidade que reporta a informação, simplesmente em virtude dos seus negócios normais com a entidade (mesmo que possam afetar a liberdade de ação da entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões);

(d) **cliente, fornecedor, franqueador, concessionário, distribuidor ou agente geral** com quem a entidade mantém volume significativo de negócios, meramente em razão da resultante dependência econômica.



# CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas: definições

...

12. Na definição de parte relacionada, **uma coligada inclui controladas dessa coligada e uma entidade sob controle conjunto (joint venture) inclui controladas de entidade sob controle compartilhado (joint venture)**. Portanto, por exemplo, a controlada de uma coligada e o investidor que exerce influência significativa sobre a coligada são partes relacionadas um com o outro.” (n.a.)

FIM





9. The following terms are used in this Standard with the meanings specified:

A *related party* is a person or entity that is related to the entity that is preparing its financial statements (in this Standard referred to as the 'reporting entity').

(a) A person or a [close member of that person's family](#) is related to a reporting entity if that person:

- (i) has control or joint control of the reporting entity;
- (ii) has significant influence over the reporting entity; or
- (iii) is a member of the [key management personnel](#) of the reporting entity or of a parent of the reporting entity.

(b) An entity is [related](#) to a reporting entity if any of the following conditions applies:

- (i) The entity and the reporting entity are members of the same group (which means that each parent, subsidiary and fellow subsidiary is related to the others).
- (ii) One entity is an associate or joint venture of the other entity (or an associate or joint venture of a member of a group of which the other entity is a member).
- (iii) Both entities are joint ventures of the same third party.
- (iv) One entity is a joint venture of a third entity and the other entity is an associate of the third entity.
- (v) The entity is a post-employment benefit plan for the benefit of employees of either the reporting entity or an entity related to the reporting entity. If the reporting entity is itself such a plan, the sponsoring employers are also related to the reporting entity.
- (vi) The entity is controlled or jointly controlled by a person identified in (a).
- (vii) A person identified in (a)(i) has significant influence over the entity or is a member of the [key management personnel](#) of the entity (or of a parent of the entity).
- (viii) The entity, or any member of a group of which it is a part, provides key management personnel services to the reporting entity or to the parent of the reporting entity.

A *related party transaction* is a transfer of resources, services or obligations between a reporting entity and a [related party](#), regardless of whether a price is charged.

*Close members of the family* of a person are those family members who may be expected to influence, or be influenced by, that person in their dealings with the entity and include:

- (a) that person's children and spouse or domestic partner;
- (b) children of that person's spouse or domestic partner; and
- (c) dependants of that person or that person's spouse or domestic partner.

Compensation includes all employee benefits ....

*Key management personnel* are those persons having authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the entity, directly or indirectly, including any director (whether executive or otherwise) of that entity.

*Government* refers to government, government agencies and similar bodies whether local, national or international.

A *government-related entity* is an entity that is controlled, jointly controlled or significantly influenced by a government.

10 In considering each possible [related party](#) relationship, attention is directed to the substance of the relationship and not merely the legal form.

11 In the context of this Standard, the following are not [related parties](#):

- (a) two entities simply because they have a director or other member of [key management personnel](#) in common or because a member of key management personnel of one entity has significant influence over the other entity.
- (b) two joint venturers simply because they share joint control of a joint venture.
- (c)
  - (i) providers of finance,
  - (ii) trade unions,
  - (iii) public utilities, and
  - (iv) departments and agencies of a [government](#) that does not control, jointly control or significant influence the reporting entity, simply by virtue of their normal dealings with an entity (even though they may affect the freedom of action of an entity or participate in its decision-making process).
- (d) a customer, supplier, franchisor, distributor or general agent with whom an entity transacts a significant volume of business, simply by virtue of the resulting economic dependence.

12 In the definition of a [related party](#), an associate includes subsidiaries of the associate and a joint venture includes subsidiaries of the joint venture. Therefore, for example, an associate's subsidiary and the investor that has significant influence over the associate are related to each other.

# Aspectos tributários: contextualização

- “Partes relacionadas” é assunto complexo, multidisciplinar e recebe enfoque de várias ciências/disciplinas, incluindo o Direito

Como exemplo de pesquisas acadêmicas recentes sobre o assunto, podem ser citados os seguintes trabalhos:

Nome	Título	Área	Documento	Unidade	Ano
Camargo, André Antunes Soares de	Transações entre partes relacionadas: um desafio regulatório complexo e multidis...	Direito Comercial	Tese de Doutorado	Faculdade de Direito	2012
Oda, Patrícia	Transações com partes relacionadas, governança corporativa e desempenho: um estudo...	Controladoria e Contabilidade: Contabilidade	Dissertação de Mestrado	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade	2012

- Na legislação tributária, não há definição de “partes relacionadas”, de modo que a inter-relação com a Contabilidade será feita a partir de suas espécies
- Para fins desta apresentação, “parte relacionada” é gênero do qual são espécies:
  - (i) Partes interdependentes
  - (ii) Partes ligadas
  - (iii) Partes vinculadas
  - (iv) Partes dependentes



# Normas gerais e normas específicas

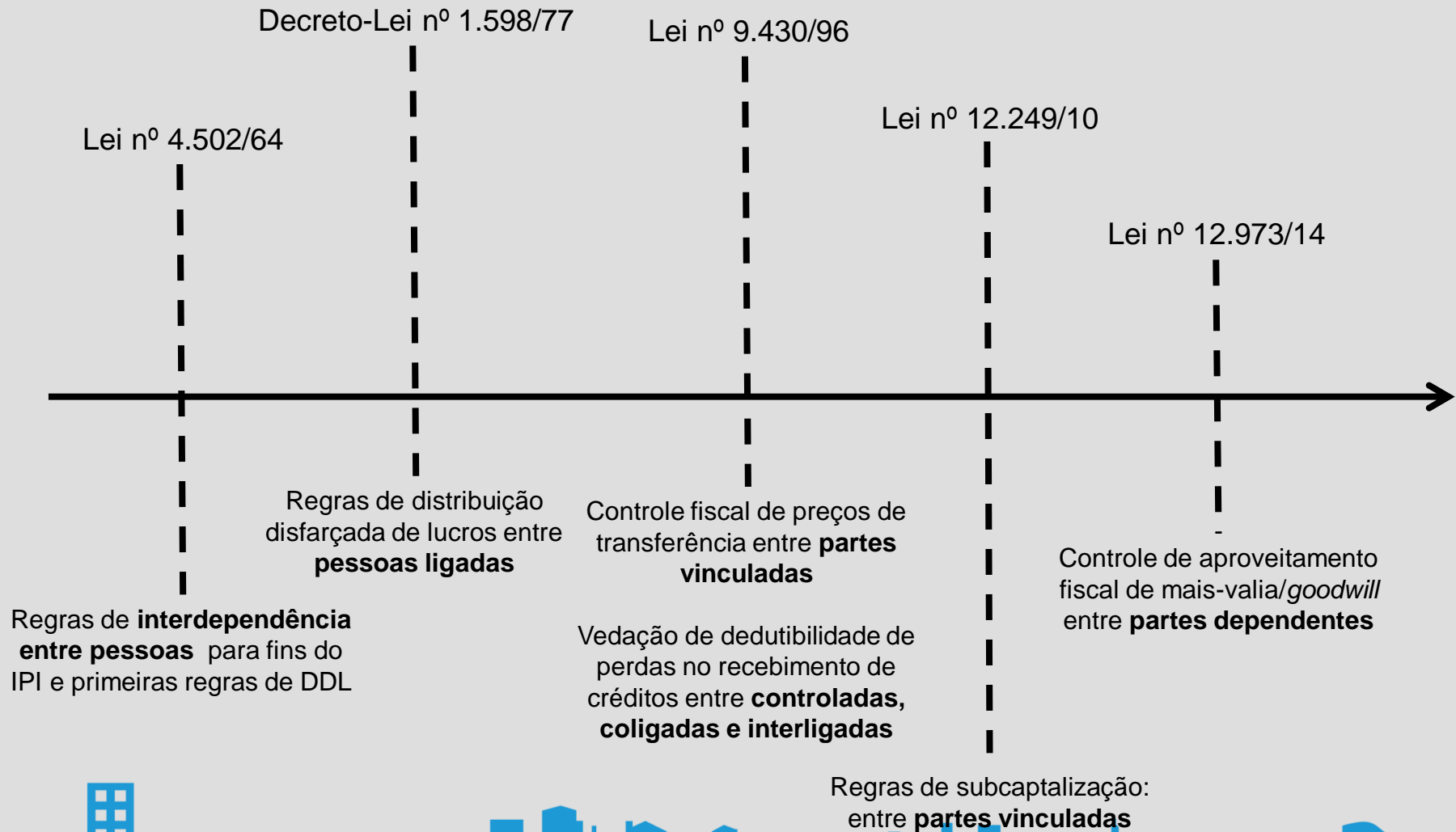
- Ao lado da previsão de “correção” de patologias de atos e negócios jurídicos para fins tributários, o CTN (1966) possui norma de caráter geral que permite arbitrar “o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos” sempre que não mereçam fé:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

- Norma reproduzida na legislação ordinária: por exemplo, artigo 20 da Lei nº 7.713/88: rt. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, **por notoriamente diferente do de mercado**, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.
- Na legislação de cada tributo, há normas específicas que disciplinam determinadas situações e impõem balizas nos efeitos tributários



# Aspectos tributários: cronologia normativa (não exaustiva)



# Propósitos dos controles na esfera tributária

- Materialidade e bases de cálculo dos tributos impõem preocupação com eventuais interferências na apuração do montante a ser recolhido ao Estado: i.e. receitas/faturamento, lucro, ganhos, custos, despesas
- Normas buscam, em resumo, eliminar os efeitos prejudiciais que a relação das partes pode gerar no cálculo dos tributos devidos → seria possível dizer que, em geral, os controles fiscais buscam equiparar as transações entre partes relacionadas às condições de mercado para fins de arrecadação
- Mecanismos mais comuns de controle:
  - ✓ Aproximação/busca de parâmetros de mercado nas transações controladas
  - ✓ Limitação de dedutibilidade de despesas/perdas
  - ✓ Valores mínimos/máximos de transação admitidos para fins tributários
  - ✓ Equiparações legais

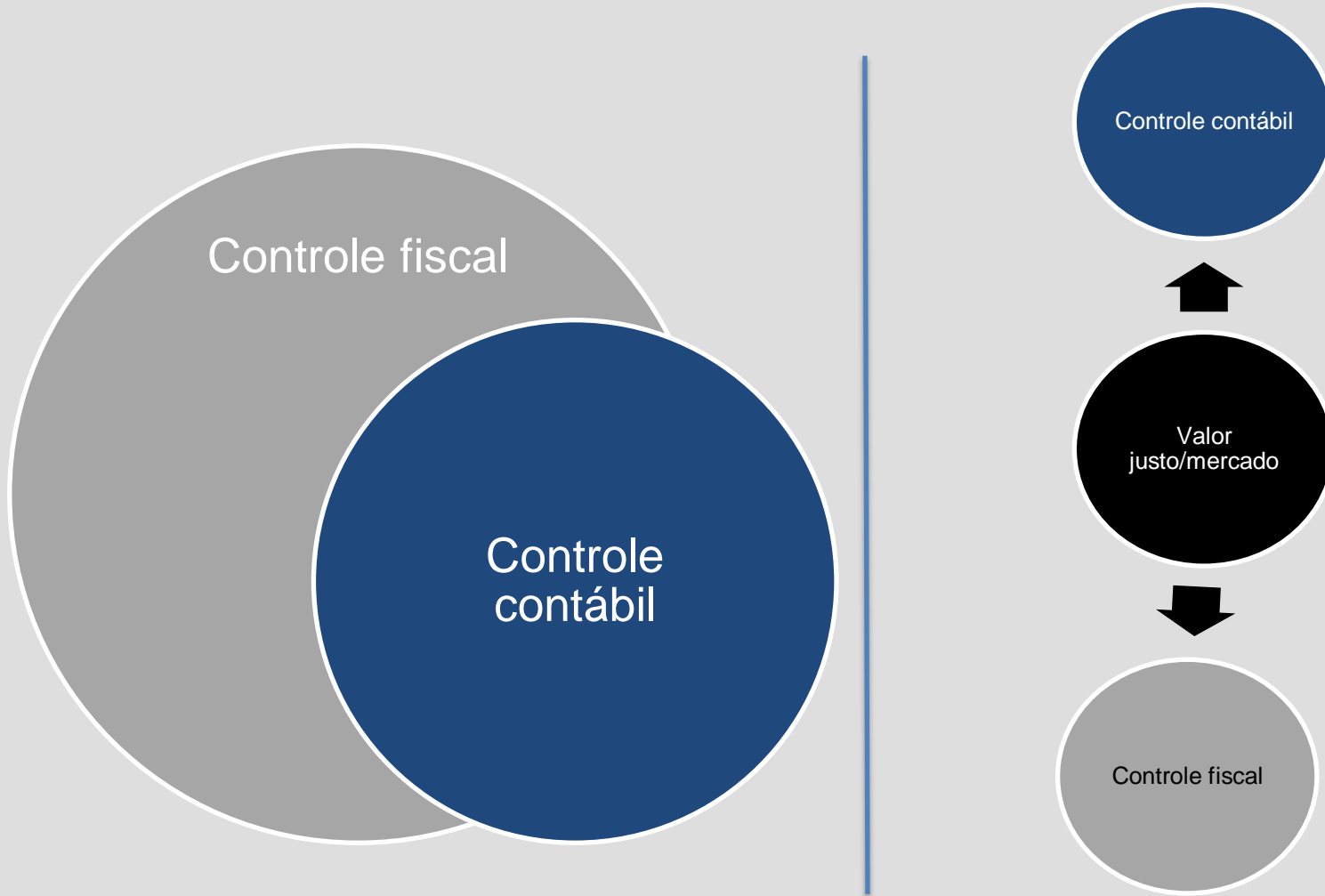


# Quadro-resumo exemplificativo das regras de controle (não exaustivo)

Controle	Abrangência	
	Tributos	Relação objeto de controle
<b>Geral</b>	A rigor, todos os tributos	N/A
<b>Específico</b>		
Interdependência e transferências de produtos industrializados	IPI	Firmas interdependentes e estabelecimentos da mesma PK
Distribuição disfarçada de lucros	IRPJ e CSLL	<b>Pessoas ligadas</b>
Perda no recebimento de créditos	IRPJ e CSLL	Pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas
Dedutibilidade de <i>goodwill</i> /mais-valia de ativos	IRPJ e CSLL	<b>Partes dependentes</b>
Preços de transferência	IRPJ e CSLL	<b>Pessoas vinculadas</b>
Subcapitalização	IRPJ e CSLL	<b>Pessoas vinculadas</b>
Transferência interestadual	ICMS	Transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular



# Reflexões sobre a inter-relação entre os controles contábil e tributário



## Inter-relações entre os controles contábil e fiscal

- Propósito convergente com o da Contabilidade: CPC 05 “6. As partes relacionadas **podem** levar a efeito **transações que partes não relacionadas não realizariam**. Por exemplo, a entidade que venda bens à sua controladora pelo custo **pode não vender nessas condições a outro cliente**. Além disso, as transações entre partes relacionadas **podem não ser feitas pelos mesmos montantes** que seriam entre partes não relacionadas”
- Controle tributário é relativamente mais abrangente: alcança o ambiente interno da entidade e situações não contempladas no CPC 05 (embora o CPC 05 contemple situações societárias não previstas em controles tributários específicos): questão do controle tributário geral
- No geral, o controle tributário somente se efetiva quando a relação afetar o cálculo dos tributos (ainda que a suposta afetação decorra de presunções legais)
- Controle contábil impõe a divulgação de informações sobre relações que possam afetar os resultados (mas não necessariamente afetam), e, em certos casos, o controle tributário também se aplica mesmo quando a relação não afete as bases normais da operação (exemplo: regras de subcapitalização)





## Inter-relações entre os controles contábil e fiscal

- Sem ingressar nos mecanismos de controles e nos ajustes específicos que devem ser feitos em vista da legislação de cada tributo, fizemos a correlação entre as definições do CPC 05 (R1) e cada espécie do gênero “partes relacionadas” na legislação tributária
- Partindo-se dos elementos definidores de “partes relacionadas” que constam do CPC 05 (R1), concluiu-se que há alto grau de convergência com as definições utilizadas nos controles tributários: em todas as regras de controle tributário, há alguma correlação com as definições do CPC 05 (R1), mas o controle tributário é relativamente mais abrangente
- Com isso, toda divulgação sobre partes relacionadas nas demonstrações financeiras deve corresponder, potencialmente, à aplicação de um ou mais controle tributário, o que impõe, a nosso ver, a verificação das condições da transação em comparação com aquelas praticadas entre partes não relacionadas



## Inter-relações entre os controles contábil e fiscal

- De acordo com o Prof. Edison Carlos Fernandes, “no âmbito do *Direito Contábil*, existe a orientação para que as transações com partes relacionadas adotem o valor das transações entre partes independentes (princípio *arm's length*), ou seja, o valor de mercado, que decorre do conceito de valor justo”<sup>1</sup>
- Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada no mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração nas condições atuais de mercado (ou seja, um preço de saída), independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação
- Item 23 do CPC 05 (R1): as divulgações de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes são feitas apenas se esses termos puderem ser efetivamente comprovados
- Declaração de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes, se devidamente comprovada, pode/deve influenciar no controle fiscal

1 FERNANDES, Edison Carlos. “Convergência contábil como demonstração das transações *Arm's Length*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenador). *Tributos e preços de transferência*. 4º Volume. São Paulo: Dialética. 2013.



## Inter-relações entre os controles contábil e fiscal

- Ainda segundo o Prof. Edison Carlos Fernandes, “a comprovação desse valor justo (*arm’s length*), para fins de demonstrações financeiras, tem qualidade para certificar a adequação dos preços de transferência aos preços e às condições de mercado, o que advoga a sua utilização no controle fiscal respectivo;
- Concordamos com a sólida posição do autor, replicando-a para outros controles fiscais além daqueles relacionados aos preços de transferência, a saber: (i) regras de DDL e (ii) regras de interdependência (que, em resumo, ao fixarem o valor tributável mínimo, adotam como referência o valor de mercado);
- Embora com espaço para questionamentos, a comprovação do valor justo não afastaria o controle fiscal relacionado à subcapitalização, às perdas com controladas, coligadas e interligadas e à mais-valia/goodwill entre partes dependentes.



# Partes relacionadas, valor justo e inter-relação com controles fiscais

## Divulgação

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é assegurar que as demonstrações contábeis da entidade contenham as divulgações necessárias para chamar a atenção dos usuários para a **possibilidade de o balanço patrimonial e a demonstração do resultado da entidade estarem afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos**, incluindo compromissos, com referidas partes relacionadas.”

## Declaração

22A. Para quaisquer transações entre partes relacionadas, faz-se necessária a divulgação das condições em que as mesmas transações foram efetuadas. Transações atípicas com partes relacionadas após o encerramento do exercício ou período também devem ser divulgadas. 23. As divulgações de que as transações com partes relacionadas foram realizadas **em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes são feitas apenas se esses termos puderem ser efetivamente comprovados.**

## Controle fiscal

Busca do preço de mercado como elemento de validação das transações entre “partes relacionadas” nos controles tributários gerais e específicos

Nos casos em que a legislação faz referência a valores de mercado ou condições em que terceiros contrariam, a declaração – devidamente comprovada, serve de prova em favor do contribuinte (transação arm’s length)

Outros controles fiscais poderiam ser atendidos com base na referida declaração, mas, atualmente, a legislação não admitiria (preços de transferência, subcapitalização, mais valia/goodwill)



# Controles tributários que podem/devem ser influenciados pelo controle contábil



Pode

Nas situações em que se busca de valor de mercado como parâmetro de referência para a apuração do valor tributável mínimo, a declaração da entidade no sentido de que foi observado serve para certificar tal valor

Pode

“Os requisitos básicos para caracterização da distribuição disfarçada de lucros, no caso concreto, são: (i) o valor de mercado e (ii) o preço de venda do bem a pessoa ligada. Necessariamente este tem que ser notoriamente inferior àquele. O valor de mercado do bem é o paradigma indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros. (Acórdão nº 101-94.929, 1º CC)

Deveria

“a *informação constante nas demonstrações financeiras, em obediência às normas jurídico-contábeis, de que as transações com partes relacionadas (preços de transferência) foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes (transações arm's length) podem não ser, e normalmente não são, levadas em conta pelo controle fiscal aqui estudado*” (Prof. Edison Carlos Fernandes)

-

Dedutibilidade é limitada em virtude da relação entre dívida e patrimônio líquido

Em princípio, a indedutibilidade não decorre do valor dos juros, mas do principal. Controles podem ter funções distintas

Se a opção for por financiar as atividades por meio de empréstimo, e as condições de mercado forem observadas, haveria outros elementos jurídicos a afastar a dedutibilidade?

Indução a capitalização x igualdade e conceito constitucional de renda

Reflexão importante, mas a legislação não permitiria.

-

Diante da comprovação de que as transações foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes, haveria razão para vedar o aproveitamento fiscal?

Reflexão importante, mas a legislação não permitiria



## Exemplos para reflexão e discussão:

- A seguir, as ponderações feitas até aqui serão ilustradas, para, então, discutimos as seguintes questões:
- 1) Segundo o item 23 do CPC 05 (R1), as divulgações de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes são feitas apenas se esses termos puderem ser efetivamente comprovados. Como deve ocorrer essa comprovação efetiva?
- 2) Sendo comprovado, é correto dizer que a declaração é prova hábil à demonstração de que o valor de mercado foi observado, especialmente com relação às regras de DDL, interdependência e outras situações em que o valor da transação com parte relacionada é questionada pelo fisco?
- 3) Se a entidade não registra a declaração mencionada no item 23 do CPC 05 (R1), em qual medida significa que não há condições de comprovação das bases de mercado?
- 4) Em qual grau eventual omissão pode significar elemento indiciário para questionamentos fiscais?

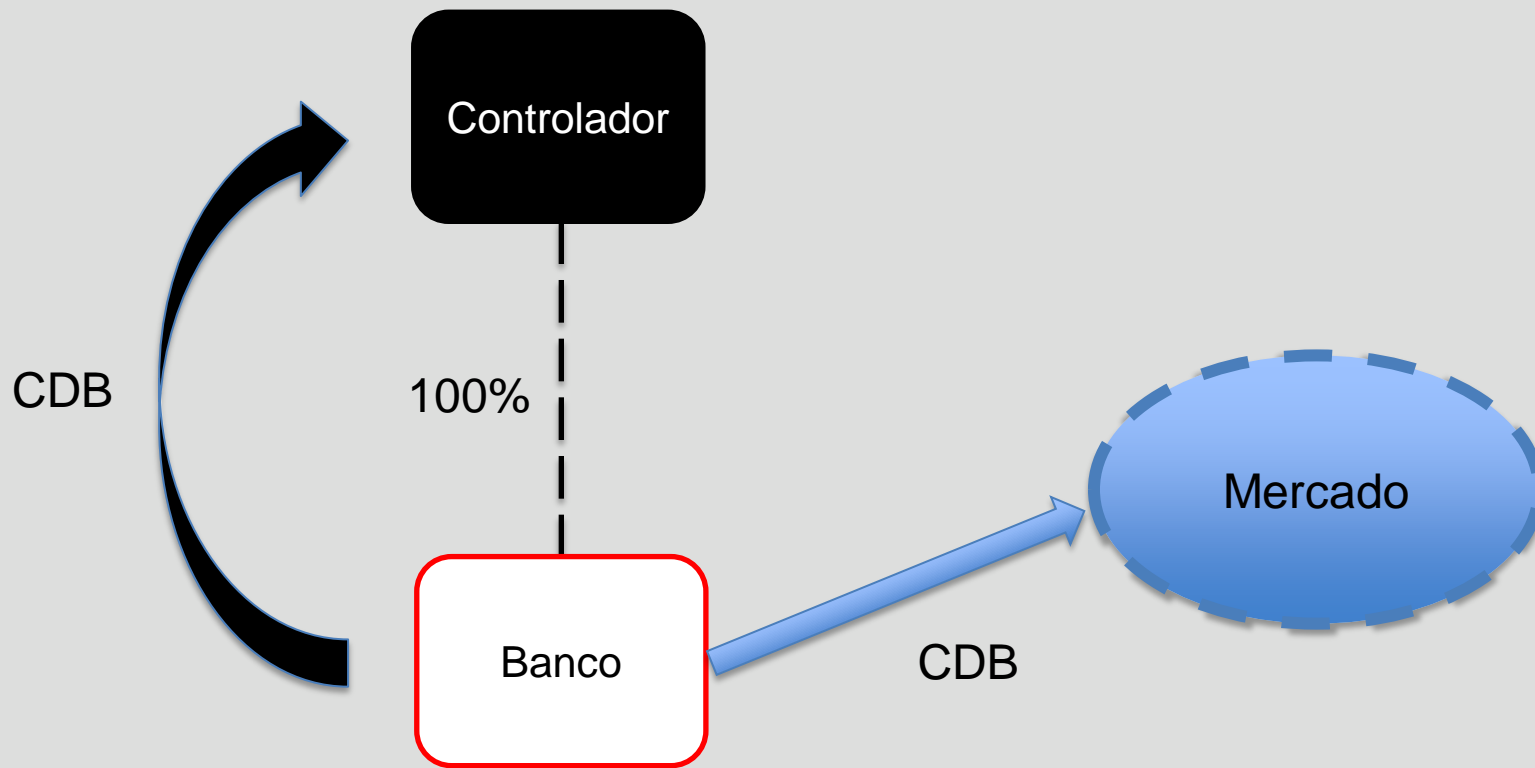


# Exemplo I: Distribuição disfarçada de lucro e partes ligadas

Controle tributário (RIR e respectivas bases legais)	Controle contábil (CPC 05 R1)
<p>Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):                      I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;                      II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;                      III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.</p> <p>Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).                      Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).</p>	<p>(a) Uma pessoa, ou um membro próximo de sua família, está relacionada com a entidade que reporta a informação se:                      (i) tiver o controle pleno ou compartilhado da entidade que reporta a informação;                      (ii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta a informação; ou                      (iii) for membro do pessoal chave da administração da entidade que reporta a informação ou da controladora da entidade que reporta a informação.</p> <p>(b) Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação se qualquer das condições abaixo for observada:                      (i) a entidade e a entidade que reporta a informação são membros do mesmo grupo econômico (o que significa dizer que a controladora e cada controlada são interrelacionadas, bem como as entidades sob controle comum são relacionadas entre si);</p>



# Exemplo I: Distribuição disfarçada de lucro e partes ligadas



**Art. 464.** Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

**Art. 465.** Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

**Art. 467.** Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis



# Exemplo I: Distribuição disfarçada de lucro e partes ligadas

- “GLOSA DE DESPESAS COM JUROS — é procedente o procedimento fiscal que glosou as parcelas dos juros passivos pagos a partes vinculadas que excederam as taxas de juros praticadas na emissão de títulos similares com pessoas não vinculadas à instituição financeira (...) (CARF, Acórdão nº 1201-00.325)
- ✓ Fiscalização comparou os CDB emitidos pelo contribuinte tendo como contraparte seus controladores e diretores com os CDB emitidos pelo resto do mercado, no mesmo dia e com prazos semelhantes, constatando que as maiores taxas eram sempre as oferecidas pelo contribuinte às pessoas ligadas
- ✓ Julgamento pela regra geral (Artigo 148 do CTN) e pelas regras de DDL: “Que o custo do dinheiro varia conforme uma série de fatores, não há dúvidas. A questão é como justificar que as melhores taxas, e bem acima das praticadas com as demais pessoas, são obtidas sempre pelas pessoas ligadas. Ora, não são necessários conhecimentos aprofundados de economia e finanças para identificar com segurança o favorecimento às partes relacionadas e, desse modo, a distribuição disfarçada de lucro. Disso estou completamente convencido”.

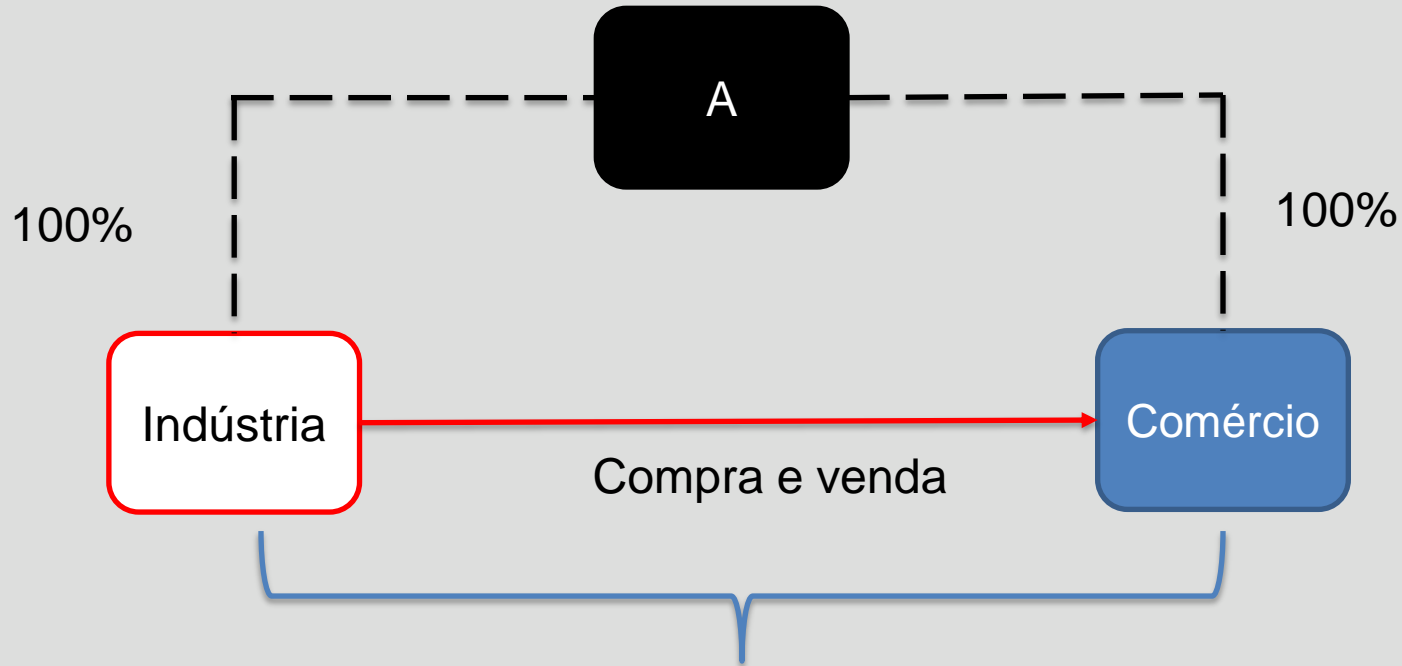


# Exemplo II: Pessoas interdependentes (IPI)

Controle tributário (Lei nº4.502/64)	Controle contábil (CPC 05 R1)
<p>Art. 612. Considerar-se-ão INTERDEPENDENTES duas firmas:</p> <p>I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);</p> <p>II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);</p> <p>III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);</p> <p>IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I);</p> <p>V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).</p> <p>Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador. área, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.</p>	<p>(a) Uma pessoa, ou um membro próximo de sua família, está relacionada com a entidade que reporta a informação se:</p> <p>(i) tiver o controle pleno ou compartilhado da entidade que reporta a informação;</p> <p>(ii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta a informação; ou</p> <p>(iii) for membro do pessoal chave da administração da entidade que reporta a informação ou da controladora da entidade que reporta a informação.</p> <p>(b) Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação se qualquer das condições abaixo for observada:</p> <p>(i) a entidade e a entidade que reporta a informação são membros do mesmo grupo econômico (o que significa dizer que a controladora e cada controlada são interrelacionadas, bem como as entidades sob controle comum são relacionadas entre si);</p> <p>(vi) a entidade é controlada, de modo pleno ou sob controle conjunto, por uma pessoa identificada na letra (a);</p>



# Exemplo II: Pessoas interdependentes (IPI)



**Relação de interdependência:** o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (artigo 195, inciso I, do Regulamento do IPI)



# Ponderações finais

Lei nº 11.941/09, artigo 46: Art. 46. O conceito de sociedade coligada previsto no [art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), com a redação dada por esta Lei, somente será utilizado para os propósitos previstos naquela Lei.

Parágrafo único. Para os propósitos previstos em leis especiais, considera-se coligada a sociedade referida no art. 1.099 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

Art. 9º, parágrafo 6º, da Lei nº 9.430/96: Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

Posição de DRJs recente: “(...) *MÚTUO. PERDAS. DEDUÇÃO DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VÍNCULO ADMINISTRATIVO. **Existindo vínculo administrativo, técnico e financeiro entre as empresas, não se permite a dedução das perdas originadas de mútuo entre elas**, por expressa vedação legal. (...)*” (autuações canceladas pelo CARF)



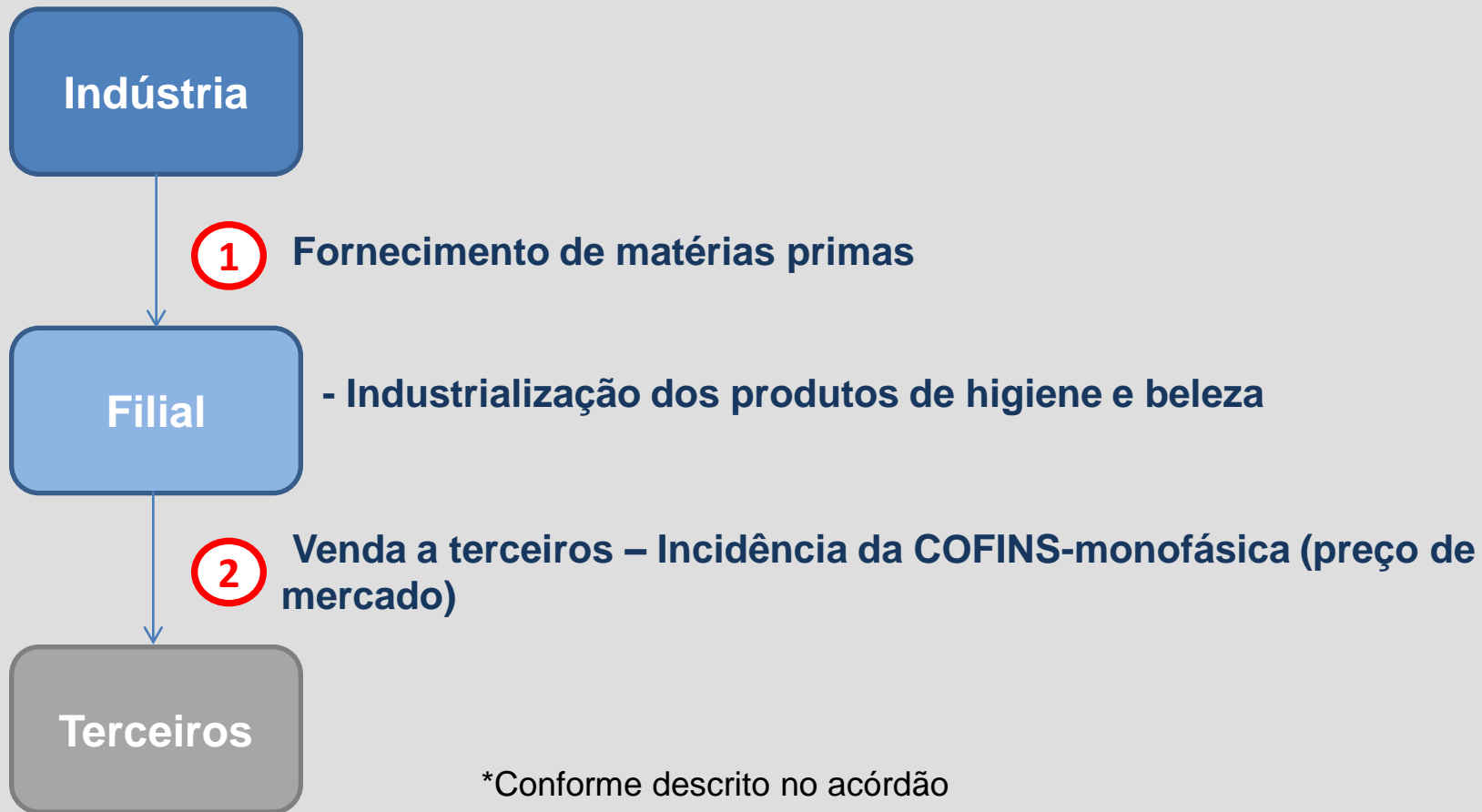
# Ponderações finais

*(...) COFINS DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS CISÃO PARCIAL DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE SIMULAÇÃO INOCORRÊNCIA ART. 116, § ÚNICO DO CTN. Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente. (Acórdão n.º 3402-001.908, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Terceira Seção de Julgamento, sessão de 26 de setembro de 2012)*



# Ponderações finais

- ✓ Tributação monofásica da COFINS: Estrutura anterior\*



# Ponderações finais

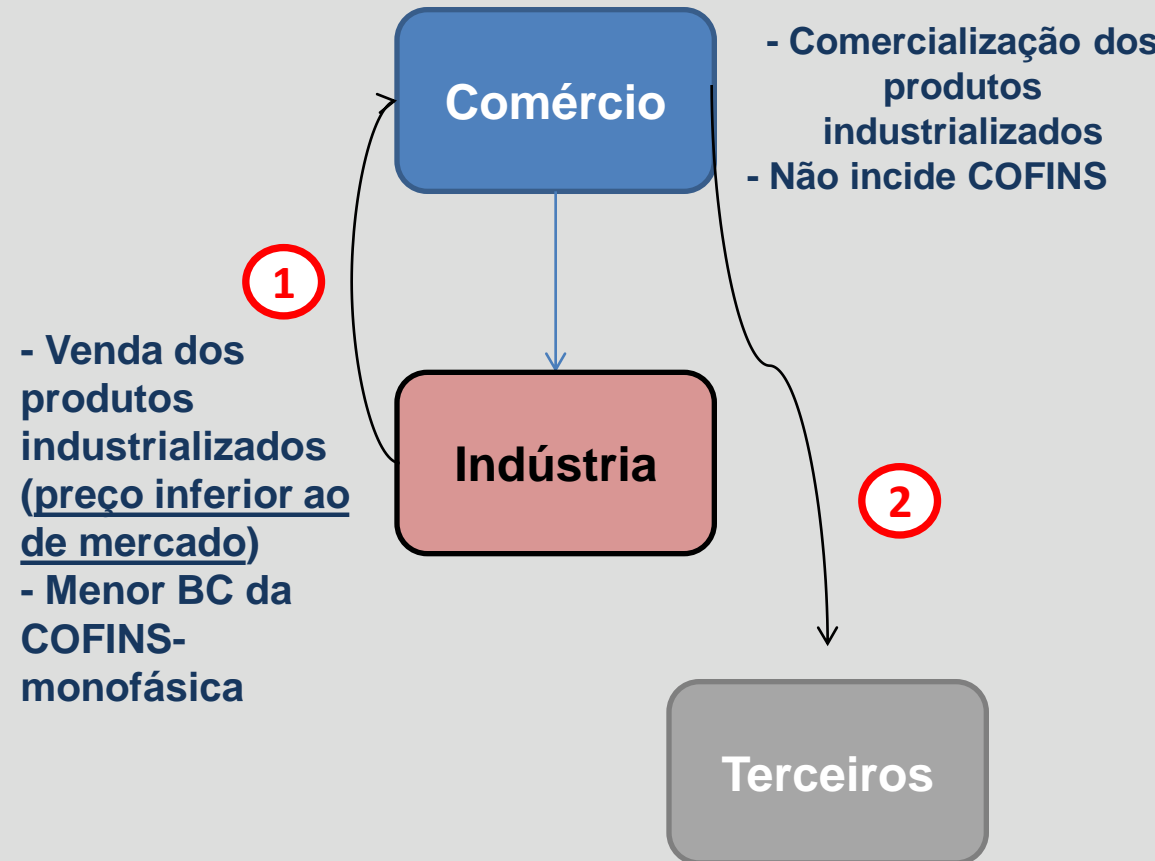
✓ Estrutura (segregação de atividades – COFINS monofásica)

- Constituição da Indústria mediante integralização do parque industrial da antiga “indústria”

## Acusação fiscal:

- Espaço físico e quadro de funcionários compartilhados
- Ausência de autonomia empresarial
- Unilever era cliente quase exclusivo
- Imposição de diretriz antiga indústria na comercial / mesmo presidente
- Venda com subpreço

\*Conforme descrito no acórdão



# Mais-valia/Goodwill e partes dependentes

Lei nº 12.973/14:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: [\(Vigência\)](#)

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

**V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.**

Parágrafo único. No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata este artigo deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial.





Obrigado!

