UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**LUCROS CONTÁBIL E FISCAL: EFEITOS DO REGIME TRIBUTÁRIO DE
TRANSIÇÃO – RTT**

Helio Rieger de Mello

Orientador: Prof. Dr. Bruno Meirelles Salotti

São Paulo

2011

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luis Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

HELIO RIEGER DE MELLO

**LUCROS CONTÁBIL E FISCAL: EFEITOS DO REGIME TRIBUTÁRIO DE
TRANSIÇÃO – RTT**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Bruno Meirelles Salotti

Versão Corrigida

(versão original disponível na Unidade que aloja o Programa)

SÃO PAULO

2011

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Mello, Helio Rieger de

Lucros contábil e fiscal : efeitos do regime tributário de transição
- RTT / Helio Rieger de Mello. – São Paulo, 2011.
78 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2011.
Orientador: Bruno Meirelles Salotti.

1. Lucro contábil 2. Tributação 3. Imposto de renda 4. Convergência
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração
e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.48

**Ao meu filho Leo que sempre me apoiou e
compreendeu meus momentos de dedicação aos
estudos e ao trabalho;
Aos meus pais que sempre estiveram ao meu
lado.**

Este momento dos agradecimentos é mais uma difícil etapa dessa jornada, pois algumas injustiças serão cometidas em virtude de nomes que aqui não constarão. Mas podem ter certeza que foi apenas um lapso e não um desprezo:

Ao meu orientador Prof. Bruno Salotti por sua paciência, objetividade e perspicácia. Aos componentes da banca de qualificação, Profa. Elionor Farah Jreige Weffort e Prof. Ariovaldo dos Santos, pelas relevantes contribuições a este trabalho. A todos os meus professores da FEA/USP: Ari, Barbieri, Bruno, Corrar, Eliseu, Gerlando, Guerreiro, Iran e Nelson. E, também, à Profa. Myrian da FEUSP.

A todos os colegas (muitos deles transformaram-se em amigos) do mestrado e doutorado e, em especial para: Alice, Antonio Carlos, Camila, Cassio, Cesar, Edgard, Edu, Eric, Fabio, Gisele, Josedilton, Josué, Marcelo, Michele, Odilanei, Patricia e Vanessa.

Além da dedicatória, meus agradecimentos ao meu filho (irradia alegria e carinho), ao meu pai (sua retidão e humildade sempre servirão de exemplo) e à minha mãe (pela sua atenção e objetividade). À minha irmã (mesmo longe, sempre está presente), ao meu irmão (sua determinação é um exemplo), aos meus cunhados Dani, Mauro e Patrícia e também às minhas sobrinhas. Aos meus tios e família: Ary, Geraldo, Marcus Túlio e Sueli.

À Jany por todo o seu carinho e atenção (poucas vezes, vi igual). Ao meu quase irmão Newton Rômulo (quantos caminhos percorremos juntos !) e sua família (em especial minha afilhada Rebecca). Aos meus outros afilhados Luciene e Rodrigo. À minha eterna amiga Letícia e à Flávia. Aos meus amigos (são mais do que colegas de trabalho): Carmine (seu otimismo e visão de futuro contagiam), Cláudio (sempre companheiro e de excelente visão crítica) e Gurgel (quanta simplicidade e atenção). Ao Arthur que sempre estimulou-me a cursar o mestrado.

Aos colegas da GV: Eurico, Joanna, Nereida, Thais e Vanessa.

À Receita Federal do Brasil que permitiu esta pesquisa. Aos muitos colegas da casa que também contribuíram (com certeza, esquecerei alguém): Alfredo, Ângelo, Cida, Consola, Denise, Henrique, Joel, José Guilherme, Leni, Luiz Eduardo, Marcelo Barreto, Marcelo Loures, Mário, Newton, Pestana, Ribamar, Ricardo, Ruiz, Therezinha etc.

“A felicidade não é algo ligado ao ter, mas ao fazer. Ela não é humor ou estado de ânimo, por mais exaltados que sejam, mas o resultado de uma vida bem conduzida, ou seja, das escolhas e valores que definem o nosso percurso. A felicidade, em suma, jamais será um estado final que se possa adquirir e dele tomar posse de uma vez por todas ...”

Eduardo Giannetti da Fonseca

RESUMO

A Lei nº 11.638/07 iniciou a convergência da contabilidade brasileira para as normas internacionais do IASB. A MP 449/08, a Lei nº 11.941/09 e os órgãos de regulação contábil continuaram essa adequação, promovendo, entre outras, duas relevantes modificações: i) a definitiva separação entre a contabilidade societária e a tributária; e ii) a implementação da ampla hegemonia da essência sobre a forma – dito de outro modo, a prevalência da visão econômica na contabilidade financeira –, enquanto se manteve na contabilidade fiscal, majoritariamente, a predominância da perspectiva civil, que de forma inversa, privilegia a forma. Como é sabido, apesar de a contabilidade tributária partir da societária, as regras da primeira se assentam na legislação que normatiza sua matéria, enquanto a contabilidade societária segue o Pronunciamento Conceitual Básico da Contabilidade. E o lucro, uma das mais importantes concepções formuladas pela contabilidade, é adotado pelo Fisco Federal como base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como os efeitos das novas regras contábeis causariam impacto positivo, nulo ou negativo no lucro tributário, a partir de 2008, foi instituído o Regime Tributário de Transição–RTT, com o objetivo de neutralizar-se todos os novos critérios de reconhecimento de receitas, despesas ou custos. As empresas ainda puderam, no biênio 2008-2009, optar ou não por esse novo regime, mas, a partir de 2010, sua adoção se tornou obrigatória. Entretanto, tratou-se de decisão difícil, principalmente, porque o prazo original era até 16/10/2009, quando o último trimestre ainda não estava encerrado e, também, pela insegurança na interpretação das novas normas contábeis e dos seus efeitos na legislação fiscal. Posteriormente, em 13/04/2010, a IN RFB nº 1.023/10 reabriu o prazo para opção, sanando-se, assim, a primeira instabilidade, e, igualmente, confirmando-se a hipótese da necessidade de sua edição, pois o número de retificações da DIPJ de 2008 girou em torno de 39%, superior, portanto, ao realizado em 2007. Mas dessas alterações, apenas 973 empresas modificaram a opção – de não para sim – pelo RTT. A partir da comparação dos períodos 2008-2009 (anos com adoção de nove novas regras contábeis) com 2005-2007 foram apurados os valores de cinco variáveis, quais sejam, receita e lucro brutos, lucros fiscal e contábil e a diferença entre os dois últimos. A amostra pesquisada foi composta por 69.712 empresas de lucro real que não optaram pelo RTT e representou 73% desses contribuintes e 48% de todas as empresas de lucro real no ano-base 2008. É relevante estudar os efeitos dessas novas regras nas empresas não optantes por esse regime, entre os quais se incluem a consideração dos resultados das novas regras contábeis sob um enfoque econômico no lucro tributário. Essa pesquisa constituirá fonte de subsídios para possíveis alterações na legislação fiscal. Em princípio, uma empresa não optaria por esse regime se incorresse em maiores despesas e custos em comparação com as receitas – todas decorrentes das novas regras contábeis –, pois, assim, teria uma redução do IRPJ e da CSLL a pagar. Foram levantados indícios nesse sentido, baseados no fato de o lucro fiscal ter variado menos do que a receita e lucro brutos, entre os períodos 2008-2009 e 2005-2007. Os resultados obtidos pela investigação também foram discriminados pelos quatro setores: agricultura, comércio, indústria e serviços. Entretanto, alimenta-se a expectativa de que novos estudos investiguem de forma mais profunda para confirmar essa questão anterior.

ABSTRACT

Law 11.638/07 represents the beginning of convergence of Brazilian accounting practices towards international standards established by the International Accounting Standards Board (IASB). Provisional Measure 449/08, Law 11.941/09 and accounting regulatory bodies furthered this adjustment process by introducing significant changes, such as: i) complete separation between corporate accounting and tax accounting, and ii) implementation of the principle of essence over form – in other words, the prevalence of an economic outlook on financial accounting – whereas a civil stance was adopted mostly for tax accounting, which conversely focuses on form. Although tax accounting steams from corporate accounting, as commonly known, the former is governed by the legislation that regulates its matter, while the latter complies with the Statement of Basic Accounting. Profit, one of the crucial concepts postulated by accounting, is adopted by the Federal Treasury as the basis for calculating the company income tax (IRPJ) and social contribution on net profit (CLSS). As the new accounting rules would have a positive, null or negative impact on taxable income, the Transition Tax Regime (RTT) was established as of 2008. The aim was to neutralize all new criteria for recognizing revenues, expenses or costs. Companies had the option to adopt this new regime or not along 2008-2009, however, adoption became mandatory as of 2010. Nevertheless, companies found it difficult to carry the process through due to the original term, which expired on October 16th, 2009, before the end of the last quarter, and issues concerning the interpretation of the new accounting standards and their effects on tax legislation. Thereafter, on April 13th, 2010, Normative Instruction 1.023/10 extended the initial deadline, which solved the first issue, and also confirmed the need for its enactment, as the number of amendments to DIPJ (Statement of Economic and Tax Information) in 2008 was nearly 39%, a number greater than in 2007. However from these amendments, only 973 companies decided to adopt the RTT. By comparing the period of 2008-2009 (when nine new accounting rules were introduced) to that of 2005-2007, the value of five variables was obtained, namely, taxable income, accounting income, the difference between them, gross revenue and gross profit. The study sample consisted of 69,712 taxable income companies that did not opt for the RTT and represented 73% of these taxpayers and 48% of all taxable income companies in the base year 2008. It is relevant to study the impacts the new rules have on companies that did not opt for this system, including the results of new accounting rules under an economic approach to taxable income. This research will provide subsidies for possible changes in tax legislation. In principle, a company would not opt for this regime if it could incur higher expenses and costs compared to revenues – all arising from new accounting rules – since that would reduce IRPJ and CSLL payables. Evidence of that was found based on the fact that taxable income varied less than gross revenue and profit between 2008-2009 and 2005-2007. The outcomes of this research were broken down into four sectors: agriculture, commerce, industry and services. We expect, however, that new studies investigate this matter more thoroughly to confirm this finding.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	2
LISTA DE TABELAS	3
1 INTRODUÇÃO	5
1.1 Contextualização	5
1.2 Problema de Pesquisa.....	7
1.3 Objetivo.....	9
1.4 Justificativa.....	10
1.5 Delimitação da Pesquisa.....	14
1.6 Estrutura do trabalho	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 Lucro contábil	18
2.1.1 O Governo Federal como usuário da contabilidade	18
2.1.2 O conceito de lucro contábil	20
2.2 Lucro fiscal.....	28
2.2.1 Regra-Matriz do IRPJ e CSLL	28
2.2.2 Definição de renda.....	30
2.2.3 Lucro real.....	32
2.3 A diferença entre os lucros contábil e fiscal	35
2.4 Regime Tributário de Transição – RTT	37
3 METODOLOGIA	42
3.1 Classificação da pesquisa	42
3.2 Campo de estudo e coleta de dados.....	42
3.3 Variáveis.....	44
3.4 Limitações	51
4 RESULTADOS.....	52
4.1 Análise dos resultados	52
4.1.1 Não optantes sem discriminação por setor	52
4.1.2 Não optantes discriminadas por setor	55
4.1.2.1 Setor agricultura	60
4.1.2.2 Setor comércio.....	61
4.1.2.3 Setor indústria	62
4.1.2.4 Setor serviços	63
4.1.3 Efeitos da IN RFB nº 1.023/10	64
4.1.3.1 Comparação das DIPJ retificadoras de 2008 e 2007	64
4.1.3.2 Resultado das empresas que alteraram a opção pelo RTT em 2008	65
5 CONCLUSÕES	68
REFERÊNCIAS	73

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BTD: *Book-Tax Differences*
CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CNAE: Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CFC: Conselho Federal de Contabilidade
CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis
COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN: Código Tributário Nacional
CVM :Comissão de Valores Mobiliários
DIPJ: Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica
FCONT: Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição
FIPCAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GAAP: *Generally Accepted Accounting Principles*
IAS: *International Accounting Standards*
IASB: *International Accounting Standards Board*
ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFRS: *International Financial Reporting Standards*
IN: Instrução Normativa
IPCA: Índice nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
LALUR: Livro de Apuração do Lucro Real
MP: Medida Provisória
PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGD: Programa Gerador da Declaração
PIS: Programa de Integração Social
PL: Patrimônio Líquido
RFB: Receita Federal do Brasil
RIR: Regulamento do Imposto de Renda
RTT: Regime Tributário de Transição
S.A.: Sociedade Anônima

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Receita bruta por regime de tributação no ano-base 2008	14
Tabela 2 – Quantidade de empresas por regime de tributação no ano-calendário 2008.....	43
Tabela 3 - Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007	52
Tabela 4 – Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007, com correção do IPCA	54
Tabela 5 – Resultados nos anos 2008 e 2009	54
Tabela 6 – Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007, por setor.....	56
Tabela 7 – Médias dos períodos de 2008 a 2009 e de 2005 a 2007, por setor com correção pelo IPCA	58
Tabela 8 – Resultados nos anos 2008 e 2009 por setores	59
Tabela 9 – Setor agricultura – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007	60
Tabela 10 – Setor agricultura – Resultados nos anos 2008 e 2009	61
Tabela 11 – Setor Comércio – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007	61
Tabela 12 – Setor comércio – Resultados nos anos 2008 e 2009	62
Tabela 13 – Setor indústria – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007	62
Tabela 14 – Setor indústria – Resultados nos anos 2008 e 2009	63
Tabela 15 – Setor serviços – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007	63
Tabela 16 – Setor serviços – Resultados nos anos 2008 e 2009	64
Tabela 17 – Resultados das DIPJ retificadas de não para optantes RTT	66

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A Lei nº 11.638, publicada em 28/12/2007, promoveu diversas alterações na Lei das S.A.¹ e iniciou a convergência das normas contábeis para o padrão do *International Accounting Standards Board* – IASB, que é seguido por quase todas as nações européias e, também por outros países, que totalizam mais de uma centena². A Medida Provisória – MP nº 449/08, posteriormente transformada na Lei nº 11.941/09, bem como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM e demais órgãos reguladores continuaram esse caminho de adequação das normas contábeis brasileiras para os padrões internacionais.

Uma importante modificação foi a definitiva separação entre a contabilidade fiscal e a financeira, o que tornou possível que cada uma seguisse os seus princípios para a apuração do resultado, mesmo que, na maioria das situações, as receitas e as despesas, aqui incluídos os custos, fossem coincidentes. Outra alteração relevante foi a ampla adoção da essência sobre a forma na contabilidade societária brasileira, que trouxe como consequência um patrimônio, bem como seus resultados, sob um enfoque predominantemente econômico, e não mais civil, que antes vigorava e segundo o qual predomina a forma sobre a essência.

¹ Lei nº 6.404/76 aplicadas às Sociedades Anônimas – S.A.

² Iudícibus *et al* (2010, p. 15). Mas a maior parte desses países exigem esse padrão contábil apenas para as empresas S.A. de capital aberto.

Dessa forma, o lucro³ contábil assenta-se na estrutura conceitual estabelecida pelo Pronunciamento Conceitual Básico da Contabilidade – também conhecido por CPC “00” – emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC⁴, em 2008. Segundo esse documento, o regime de competência e a primazia da substância sobre a forma são imprescindíveis para a apuração do resultado.

Por outro lado, o lucro fiscal funda-se na Constituição Federal e também nas normas infraconstitucionais, que, no Brasil, seguem, predominantemente, o regime do direito romano – a legislação enuncia praticamente todos os critérios necessários e suficientes para a vigência da norma tributária –, em oposição à contabilidade, que se pauta nos princípios definidos pela sua estrutura conceitual e demais normas contábeis (que também, em geral, são baseadas em princípios).

Seguindo esse preceito do direito tributário, a legislação sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, tributos que incidem sobre o resultado, parte do lucro contábil e, como segue caminho próprio, prescreve ajustes, exclusões e compensações para, por fim, chegar ao lucro fiscal, que é a base de cálculo desses dois tributos.

Como as alterações no lucro contábil que não fossem ajustadas pela legislação fiscal teriam reflexos diretos na base de cálculo desses dois tributos, foi instituído, em 2008, o Regime Tributário de Transição–RTT⁵, com o intuito de serem neutralizados esses efeitos no lucro tributário, a partir do ano-base 2008, e, ao mesmo tempo, permitiu que as regras tributárias fossem as mesmas vigentes até 31/12/2007. Assim, por exemplo, uma nova regra contábil, que, instituída pela Lei nº 11.638, representasse uma receita aumentaria o lucro contábil, mas

³ Este trabalho utilizará o termo lucro na acepção de resultado, que abrange também o prejuízo (também usado como lucro líquido negativo).

⁴ Criado pela Resolução CFC 1.055/05 é composto pelo CFC, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais – APIMEC, Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA, Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros – BM&FBOVESPA, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, como membros criadores, e CVM, Banco Central, Receita Federal, Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN e Confederação Nacional da Indústria – CNI, como membros permanentemente convidados, bem como outras entidades eventuais de acordo com o tema discutido. Tem como objetivo emitir Pronunciamentos Técnicos que ganharão força normativa dos órgãos competentes, como, por exemplo, CFC e CVM (aprovaram na íntegra todos os Pronunciamentos), no intuito de permitir a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

⁵ A neutralidade tributária já estava prevista na Lei nº 11.638/07, mas não de forma tão contundente como no RTT, instituído pela MP 449/08, que foi convertida na Lei nº 11.941/09.

não afetaria o lucro fiscal, pois, para este, valeriam as normas tributárias de reconhecimento das receitas vigentes em 31/12/2007, ocorrendo, dessa forma, a neutralidade tributária.

Considerando que essas modificações contábeis no reconhecimento de receitas, despesas e custos poderiam causar impacto no resultado, de forma positiva, neutra ou negativa, o RTT, que foi opcional para o biênio 2008-2009 e obrigatório a partir de 2010, fez com que os estudos realizados pelos contadores – que foram profundos em virtude do prazo estabelecido para essa opção e, também, da insegurança que sentiam esses profissionais ao interpretar algumas transações sobre esses efeitos tributários – tivessem papel preponderante para as empresas.

Destarte, considerando essa diferença conceitual entre os lucros contábil e fiscal, é importante investigar os efeitos das modificações contábeis nos resultados dos anos de 2008 e 2009, quando entrou em vigor o RTT, que ainda era optativo.

1.2 Problema de Pesquisa

Nesse contexto de convergência das normas contábeis brasileiras para os padrões das normas internacionais⁶, novos critérios dessa ordem poderiam gerar receitas e despesas⁷, com consequente impacto nos resultados contábil e fiscal. Entretanto, como os efeitos dessas novas receitas e despesas na contabilidade societária poderiam ser positivos, nulos ou negativos na carga tributária⁸, a Lei nº 11.638/07 instituiu a neutralidade tributária, possibilitando, assim, que a norma tributária fosse aquela vigente no ano de 2007. Foi concedida, também, a possibilidade de as empresas optarem ou não pelo RTT no biênio 2008-2009⁹.

⁶ Estabelecidas pelo IASB

⁷ Um exemplo de uma nova receita criada pela convergência para as normas internacionais é a doação governamental (CPC 07), que antes era lançada no patrimônio líquido – PL. Uma nova despesa é a redução ao valor recuperável de ativo imobilizado ou intangível (CPC 01).

⁸ É necessária uma norma tributária para neutralizar os efeitos da nova contabilidade pois a legislação fiscal prevê no Decreto-lei 1.598/1978, art. 6º, parágrafo 1º: “o lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”.

⁹ A partir de 2010, não há mais essa opção para as empresas pois todas estarão sujeitas ao RTT, com a consequente neutralidade fiscal das novas regras contábeis criadas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09.

Apesar dessa garantia de neutralidade fiscal, muitas empresas tinham dúvidas acerca da interpretação que a Receita Federal do Brasil – RFB faria de alguns efeitos tributários – amortização do ágio, cálculo dos juros sobre o capital próprio, novas taxas de depreciação inferiores às anteriores – e, até mesmo, da possibilidade de as novas regras contábeis causarem aumento nos tributos a pagar. Outrossim, aumentou a insegurança das empresas o fato de a opção para 2008 ser válida também para 2009 e de ter sido feita até 16/10/2009 (data da entrega da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ).

Mas uma importante medida para reduzir esse cenário de insegurança das empresas na opção ou não pelo RTT foi adotada pela Receita Federal com a edição da Instrução Normativa – IN RFB nº 1.023, publicada em 13/04/2010. Ela permitiu que os contribuintes que entregaram a DIPJ original, no prazo inicialmente determinado, qual seja, 16/10/2009, quando o biênio ainda não estava encerrado¹⁰, e o fizeram como não optantes, tivessem a possibilidade de entregar uma declaração retificadora mudando para optante pelo RTT¹¹. Com a adoção dessa medida, parte¹² da instabilidade na escolha desse regime estava encerrada e atendida uma demanda manifestada pelas empresas.

É muito importante e carece de pesquisa o impacto causado por esse conjunto de novos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas que entraram em vigor em 2008, levando-se em conta que não será feita uma análise individual de cada um deles. Em decorrência dessa relevância, a presente pesquisa pretende investigar as condições das empresas sob a modalidade do lucro real que não optaram pelo RTT, orientando-se essa investigação ou pesquisa pela questão assim formulada: **Qual a modificação nos lucros fiscal e contábil das empresas sob a modalidade de lucro real que não aderiram ao Regime Tributário de Transição – RTT, mesmo após a prorrogação do prazo pela IN RFB nº 1.023 em 13/04/2010 – entre os períodos de 2008 a 2009 e de 2005 a 2007?**

A partir dessa questão, outras secundárias são investigadas:

- a) Quantas empresas de lucro real não optaram pelo RTT e qual a sua participação no total de empresas desse regime de apuração de lucro?

¹⁰ A opção era cumulativa para os anos de 2008 e 2009.

¹¹ O inverso, mudar de optante para não optante pelo RTT, não foi permitido.

¹² Quase todas as dúvidas relacionadas com a interpretação pela RFB, das questões destacadas no parágrafo anterior ainda persistiam em dezembro de 2010, quando foram extraídas as DIPJs.

- b) Qual é a receita bruta, o lucro bruto, os lucros fiscal e contábil e a diferença entre os dois últimos, nos anos de 2009 e 2008 e, também, na média dos anos desde 2007 até 2005, para essas cinco variáveis?
- c) Em complemento à questão anterior, quais os seus efeitos em cada um dos seguintes setores: agricultura, comércio, indústria e serviços?
- d) Quantas empresas de lucro real retificaram a DIPJ no período de 13/04/2010 a 31/12/2010, referentes ao ano-base 2008, e no período de 26/12/2008 a 14/09/2009, do ano-calendário 2007?
- e) Qual o número de empresas de lucro real que, após entregarem a DIPJ original do ano-base 2008 como não optantes pelo RTT, retificaram essa declaração ao optar por esse regime, a partir da vigência da IN RFB nº 1.023, em 13/04/2010?
- f) Em relação às empresas referidas nesse último item, quais foram as alterações nos valores de ajustes do RTT, lucro contábil e resultado fiscal?

1.3 Objetivo

“Se o problema é uma questão a investigar, objetivo é um resultado a alcançar.” (VERGARA, 2000, p. 25).

O problema a ser estudado tem como objetivo geral: analisar o efeito do RTT nos resultados fiscal e contábil dos anos de 2008 e 2009, ao compará-los com a média no período de 2007 a 2005, para as empresas de lucro real que não optaram por esse regime.

A consecução desse objetivo geral exigirá a obtenção dos dados a seguir especificados:

- 1) Averiguar qual a quantidade de empresas de lucro real que não optou pelo RTT e sua participação no total de empresas desse regime de apuração de lucro;
- 2) Levantar a receita bruta, o lucro bruto, os lucros fiscal e contábil e a diferença entre os dois últimos, nos anos de 2009 e 2008, e, também, na média dos anos desde 2007 até 2005, para essas cinco variáveis;
- 3) Em complemento ao objetivo anterior, apurar os seus efeitos em cada um dos seguintes setores: agricultura, comércio, indústria e serviços;

- 4) Identificar a quantidade das empresas de lucro real que retificou a DIPJ no período de 13/04/2010 a 31/12/2010, referentes ao ano-base 2008, e no período de 26/12/2008 a 14/09/2009, do ano-calendário 2007;
- 5) Apurar o número de empresas de lucro real que, após entregar a DIPJ original do ano-base 2008 como não optantes pelo RTT, retificou essa declaração para optar por esse regime, a partir da vigência da IN RFB nº 1.023, em 13/04/2010;
- 6) Apresentar o resultado obtido pelas empresas, referidas no item anterior, no que concerne aos ajustes do RTT, ao lucro contábil e ao resultado fiscal.

As hipóteses são importantes para explicar ou senão subsidiar a resposta a ser dada a alguns fatos. Entretanto, as conclusões de uma pesquisa científica não são respaldadas exclusivamente pelas hipóteses, mas também pelos objetivos, como enunciam Martins e Theóphilo (2009, p. 31) no trecho abaixo transcrito:

O valor de um trabalho científico não é somente identificado pelos testes das hipóteses formuladas para se aceitar ou rejeitar cada uma das conjecturas propostas, mas também pelo enunciado de um problema e objetivos da pesquisa. A formulação e teste de hipótese, no contexto do desenvolvimento de uma pesquisa científica, contribuem para o fortalecimento da consistência dos achados da investigação, junto com os resultados do estudo.

1.4 Justificativa

A contabilidade deve apresentar suas informações para os usuários em geral, sem privilegiar, especificamente, um ou outro interessado, mesmo que seja o Governo. Este se utiliza de vários itens dos relatórios contábeis, e um dos principais é o lucro societário, que será moldado através de normas tributárias, promovendo adições, exclusões e compensações e dando origem ao lucro fiscal.

As alterações promovidas a partir de 2008 na contabilidade brasileira, no sentido de convergir para as normas internacionais, foram significativas e a aproximaram ainda mais do fenômeno econômico, privilegiando a essência em detrimento da forma. Como a contabilidade fiscal apoia-se no resultado da contabilidade societária, embora persista, em muitas situações¹³, o

¹³ Predominantemente, há a prevalência da forma sobre a essência no direito tributário, mas há situações, como no caso de simulação, onde a essência se sobrepõe à forma. Há decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF nesse sentido conforme destaca Utumi (2010, p. 103 a 105). Greco (2001, p. 196 a 199) também discorre de forma reflexiva sobre esse tema.

enfoque civil, com prevalência da forma sobre a essência, é importante investigar os efeitos dessas modificações nas duas formas de lucro, como bem destaca Schoueri (2010, p.255) quando afirma:

Nesse passo, a edição da Lei nº 11.638/07 representou uma mudança de direção da legislação societária, que passou a contemplar uma visão econômica da evolução patrimonial da sociedade empresarial, filiando-se aos padrões internacionais de contabilidade.

A contabilidade societária, desta forma, abandonou a posição anteriormente ocupada na avaliação civil do fenômeno empresarial, na qual a legislação tributária se baseara, trazendo assim dúvidas sobre em que medida as modificações contábeis afetariam a tributação.

A neutralidade tributária instituída a partir da Lei nº 11.638/07¹⁴ significa que uma nova receita, despesa ou custo instituído pelas normas contábeis¹⁵ não promoverão impacto fiscal, uma vez que continuarão com eficácia as normas fiscais vigentes em 31/12/2007, porque anteriores aos efeitos produzidos pela promulgação daquela Norma. O RTT foi facultativo para o biênio 2008-2009 e valia cumulativamente para esses dois anos, embora o prazo preliminar para a manifestação da opção pelos contribuintes fosse 16/10/2009, a data-limite para a entrega da DIPJ do ano-base 2008. De modo geral, a empresa optava por esse regime quando tinha valores de receitas superiores a despesas mais custos, todos instituídos pelos novos critérios contábeis estabelecidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009¹⁶. De forma inversa, não efetivaria a opção por esse regime quando as despesas mais custos fossem maiores que as receitas. Por exemplo, uma empresa que apurou uma despesa em decorrência da redução ao valor recuperável de seu ativo imobilizado – e essa foi a única operação abrangida pelos normativos que entraram em vigor a partir da vigência da Lei nº 11.638/07 –, de modo geral, não optaria pelo RTT, pois seria beneficiada por uma despesa que reduziria o seu lucro fiscal, que é a base de cálculo para o pagamento do IRPJ e CSLL. Entretanto, numa situação oposta, qual seja, se o contribuinte registra uma receita oriunda de uma doação governamental, atendendo aos preceitos do CPC 07 – e este é o único resultado previsto pelas novas normas contábeis da Lei nº 11.638/07 –, em princípio faria a opção pelo RTT, com vistas a neutralizar os efeitos dessa nova receita para fins tributários.

¹⁴ Conforme foi comentado, a neutralidade tributária já estava prevista na Lei nº 11.638/07, mas tornou-se mais contundente com o RTT instituído pela MP 449/08 que foi convertida na Lei nº 11.941/09.

¹⁵ Não apenas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, como também as normas promulgadas pela CVM e outros órgãos reguladores, conforme define o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.941.

¹⁶ Nos anos de 2008 e 2009, nove normativos baseados nos CPC poderiam representar novos critérios de reconhecimento de receitas, despesas ou custos, conforme discriminação constante do item 2.4.

Esta é uma das justificativas para a realização desta pesquisa, que é constatar se as empresas de lucro real que não optaram pelo RTT apresentaram no período 2008-2009 um lucro fiscal proporcionalmente inferior ao da média de 2005 a 2007.

Outras justificativas que legitimam a elaboração deste trabalho consiste tanto em compreender melhor o impacto causado pelas modificações dos novos critérios contábeis em importantes indicadores econômicos, traduzidos pela contabilidade, como a receita e o lucro brutos e o lucro contábil, como compará-lo com os resultados médios dos anos de 2005 a 2007. Nesse sentido, destaca Fonseca (2010, p. 25):

Conforme pode se depreender, todos os princípios (*contábeis*)¹⁷ têm em comum a característica de fornecer diretrizes para a correta contabilização dos componentes do patrimônio da pessoa jurídica. Essas diretrizes, por sua vez, têm por finalidade “retratar” a realidade da situação econômica por meio da adequada escrituração. Daí, aliás, provém a importância que a Ciência Contábil assume no cenário econômico, pois uma contabilização equivocada pode conduzir a conclusões que não correspondem à realidade econômica de uma determinada entidade e, portanto, se verificarão distorções que impactarão diretamente acionistas, governo e a economia como um todo.

Vários estudos elaborados em outros países analisam o relacionamento entre a contabilidade fiscal e a financeira, e entre estes se destacam aqueles elaborados por Hoogendoorn (1996); Lamb *et al* (1998); Nobes (2003) e Blake *et al* (1997). Nesse diapasão, outras pesquisas focam a diferença entre os lucros contábil e fiscal, como as que foram realizadas por Tzovas (2006), Guenther *et al* (1997) e Manzon e Plesko (2002). Além destas, outras pesquisas visam mensurar os efeitos das normas internacionais de contabilidade nos resultados fiscais das empresas, como, por exemplo, Eberhartinger e Klostermann (2006), Haverals (2007) e Kirsch e Olsson (2008).

É relevante trazer para o contexto desta pesquisa uma síntese dos três últimos estudos relatados, pois apesar de este trabalho não analisar o efeito sobre a totalidade das empresas de lucro real, os efeitos da nova contabilidade societária nos lucros fiscal e contábil envolverão uma amostra composta por 48% das empresas sob esse regime tributário. Assim, o resultado apurado por esses autores é descrito por Calijuri (2011, p. 197) na síntese que segue:

A possibilidade de alinhar o IFRS à base fiscal foi analisada por Eberhartinger e Klostermann (2006); Haverals (2007); e Kirsch e Olsson (2008), que verificaram os efeitos fiscais para as empresas se elas utilizassem o IFRS como base fiscal. Os estudos na Áustria, realizados por Eberhartinger e Klostermann (2006), concluíram preliminarmente que em alguns casos diferenças essenciais foram encontradas entre o IAS/IFRS e a contabilidade fiscal, assim, se o IFRS fosse adotado para fins fiscais, não haveria mudanças tão dramáticas. Por outro lado, Haverals (2007) identificou que se as empresas belgas usassem o IAS/IFRS para fins fiscais, a carga tributária

¹⁷ Inserção nossa.

aumentaria entre 3,8% a 14,6%, dependendo do setor econômico e das características contábeis. Kirsch e Olsson (2008) concluíram que na Alemanha, no longo prazo, há uma probabilidade razoável de um cenário de coexistência da contabilidade financeira de acordo com o IFRS e, de outro lado, as demonstrações financeiras para fins fiscais, deixando de existir o GAAP¹⁸ local. Relativamente à Suécia, é mais provável que ocorra alguma mudança na conexão entre a contabilidade financeira e fiscal.

Os impactos causados pelas alterações contábeis nos lucros fiscal e societário foram pouco estudados no Brasil em decorrência, principalmente, da proximidade temporal dessas modificações e, também, do sigilo fiscal, particularmente na primeira forma de lucro. Esses efeitos são muito importantes, pois a neutralidade tributária prevista pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 não impede a inclusão na hipótese de incidência do IRPJ e CSLL de novas receitas, despesas ou custo, instituídos pela convergência para a contabilidade internacional, desde que sejam feitas através de leis que não afrontem a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional – CTN. No trecho abaixo transcrito Mosquera e Lopes (2010, p. 80) corroboram esse ponto de vista:

Essa neutralidade, no entanto, não significa que a legislação tributária e as autoridades fiscais não podem se valer de conceitos trazidos pela contabilidade internacional. Isso, no entanto, deve ser feito de forma explícita pelos meios legais competentes respeitando o princípio da legalidade e da tipicidade – tão importantes na seara tributária. Não está no escopo deste artigo, mas é uma discussão importante, saber se a legislação tributária deveria ou não se valer dos conceitos da nova contabilidade. Esse é, com certeza, um tema para futuras incursões.

Para essa mesma direção aponta Fonseca (2010, p. 28 e 29) na síntese que oferece:

Diante do que se expôs, surge que a necessidade de adaptação do Direito Tributário às mudanças trazidas pela Lei nº 11.638/07 decorre, especialmente, de dois fatores. Em uma análise imediata, decorre do fato de o Direito Tributário se apropriar de conceitos contábeis para a determinação da quantificação da hipótese material de incidência, e, em uma análise mediata e também mais complexa, decorre da necessidade de adaptação à nova realidade econômica.

[...]

Por fim, é importante salientar, também, que quaisquer mudanças na legislação tributária deverão estar em absoluta consonância com os princípios de Direito Tributário, sempre em observância aos princípios constitucionalmente previstos.

Em decorrência de sua especificidade e abrangência, os resultados desta pesquisa poderão interessar, entre outros, ao Governo¹⁹, ao CPC, às entidades reguladoras da contabilidade – CFC, CVM, Banco Central etc. – e aos contribuintes.

Outra justificativa para elaboração desta pesquisa é o fato de ela avaliar a importância das regras tributárias sob a ótica da Instrução Normativa RFB nº 1.023, publicada em 13/04/2010,

¹⁸ *Generally Accepted Accounting Principles*: Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

¹⁹ Não apenas o Governo Federal, mas também os das demais instâncias que utilizam o lucro como importante indicador para inferência da base de cálculo de alguns tributos, como, por exemplo, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, que, de competência dos Municípios, incide sobre a prestação de serviços.

que reabriu o prazo para a opção²⁰ dos contribuintes ao RTT, anteriormente limitado ao dia 16/10/2009, quando muitos deles ainda não se sentiam suficientemente seguros para realizar essa opção.

Destarte, avalia-se a efetiva utilização dessa Norma pelos contribuintes no sentido de justificar o seu pleito pela postergação do prazo de opção pelo RTT, sob a alegação que, à época do prazo original, que se findava em 16/10/2009, ainda persistiam dúvidas sobre a eficiência das análises feitas pelos profissionais da contabilidade.

1.5 Delimitação da Pesquisa

Apesar de o RTT abranger também a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS , este estudo analisa apenas aqueles incidentes sobre o lucro fiscal, que são o IRPJ e a CSLL, no ano-calendário de 2008, para as empresas que o elaboraram sob a forma de lucro real, que representaram 84,87 % da receita bruta de todas as empresas no ano de 2008, que apresentaram a DIPJ, conforme tabela abaixo. Dessas empresas de lucro real, serão avaliadas aquelas que não optaram pelo RTT, que correspondem a 65%.

Tabela 1 – Receita bruta por regime de tributação no ano-base 2008

Regime de tributação	Receita bruta (R\$)	% em relação ao total
Imune do IRPJ	109.219.722.584,89	1,62%
Inativa	8.526.266,98	0,00%
Isenta do IRPJ	302.409.739.877,65	4,49%
Lucro arbitrado	3.899.274.148,45	0,06%
Lucro presumido	604.111.678.755,06	8,96%
Lucro real	5.720.105.048.993,17	84,87%
Total	6.739.753.990.626,20	100,00%

²⁰ Não foi permitida a retificação de optante para não optante pelo RTT, apenas o inverso foi autorizado pela IN RFB nº 1.023.

O lucro contábil será aquele informado na rubrica Lucro Líquido Antes da CSLL²¹ que corresponde à linha 62 da ficha 06 da DIPJ do exercício 2009, ano-base 2008²².

Não é considerada neste estudo a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores, capturando-se esse resultado na linha de Lucro Real após a Compensação dos Prejuízos do Próprio Período de Apuração (linha 73, ficha 09, da DIPJ exercício 2009).

Para a análise dos efeitos econômicos causados pela IN RFB nº 1.023/2010, são consideradas as DIPJ 2009, ano-base 2008, retificadas entre 13/04/2010 e 31/12/2010 e as declarações do ano anterior, calendário 2007, precisamente o período que se estende de 26/12/2008 a 14/09/2009. Dessa forma, o intervalo de tempo de retificação é proporcional entre as DIPJ desses dois anos, pois foi considerado o mesmo número de dias a partir da data da entrega, da vigência da IN e da data final do período de retificação²³.

1.6 Estrutura do trabalho

Este trabalho está organizado em cinco capítulos. O primeiro é esta introdução, em que a contabilidade é contextualizada num cenário internacional de globalização com consequente tendência à uniformização das normas contábeis mundiais. Nela é abordada também a separação entre os lucros contábil e fiscal, e, por último, a apresentação do problema da pesquisa ou investigação, seu objetivo, suas justificativas e delimitação.

²¹ Como a CSLL não é dedutível na apuração do IRPJ, ela também não foi computada no resultado contábil.

²² Em outros anos, o número dessa linha pode variar mas sempre apresentará essa nomenclatura. A ficha 06 (Demonstração do Resultado) apresenta 3 tipos de acordo com a qualificação da pessoa jurídica: PJ em Geral (tipo A), Instituições Financeiras (Tipo B) e Seguradoras (Tipo C).

²³ Cálculo do período de análise das DIPJ retificadoras do ano-base 2007: início = 30/06/08 + 179 dias = 26/12/08; final = 26/12/08 + 262 dias = 14/09/09. Planilha de apoio:

DIPJ	Data Entrega	Início Retificação	Nº de dias a partir da data entrega até início retif.	Data final de retificação	Nº de dias a partir de 13/04 a 31/12/10
AC 2008	16/10/09	13/04/10	179	31/12/10	262
AC 2007	30/06/08	26/12/08		14/09/09	

O capítulo seguinte trata do arcabouço teórico que dá respaldo ao desenvolvimento da pesquisa, com o objetivo de se trazer para o seu contexto várias e pertinentes afirmações sobre os lucros contábil e fiscal e a diferença entre eles.

O terceiro capítulo explica a amostra, as variáveis adotadas e os métodos utilizados no desenvolvimento da pesquisa.

No penúltimo capítulo os resultados empíricos são organizados e analisados, e, por fim, no quinto e último capítulo são apresentadas as conclusões e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Lucro contábil

2.1.1 O Governo Federal como usuário da contabilidade

O processo contábil pode ser dividido em três fases: i) reconhecimento; ii) mensuração; e iii) divulgação. Lopes e Martins (2007, p. 51) corroboram esse entendimento quando afirmam:

O primeiro passo na investigação da teoria da contabilidade neste texto está ligado à definição exata do fenômeno que está sendo estudado. Chamaremos esse fenômeno de processo contábil. Esse processo é caracterizado por três fases: reconhecimento, mensuração e evidenciação. Nosso objeto de estudo refere-se a qualquer ação de natureza econômica que envolva uma dessas três etapas. Elas não precisam estar necessariamente organizadas nessa ordem. Em alguns casos somente uma ou duas ocorrem. Não importa. Desde que uma delas esteja presente, a análise poderá ser aplicada.

A primeira fase identifica o fenômeno econômico e destaca a importância da interpretação da essência em detrimento da forma para uma adequada contabilização. Com base nessa concepção, o profissional contábil não pode ser o único responsável pelo registro das operações, pois há outros envolvidos com condições mais efetivas para interpretá-lo. Por exemplo, o cálculo da depreciação deve contar com a participação daquele que efetivamente conhece e acompanha o ativo imobilizado.

A etapa da mensuração dos eventos econômicos é a da precificação que, de forma geral, especialmente no reconhecimento inicial, adota o custo histórico. Dado este muito importante para outras ciências, entre elas o direito, conforme relata Weffort (2005, p.106), no trecho abaixo transcrito:

A contabilidade “participa” nesse processo de construção do direito, mais diretamente, a partir de uma de suas atividades precípuas, a mensuração. Ao representar os eventos econômicos por meio de um sistema numérico ordenado (ver Ijiri, 1967), a contabilidade está atribuindo valor a eles. Nesse sentido, o modelo contábil pode ser utilizado pelo sistema jurídico para valorar os fatos, especialmente aqueles que versam sobre o patrimônio.

Na última etapa, a divulgação de relatórios subsidiará o processo de tomada de decisões dos diversos interessados. Por exemplo, um dos produtos finais da contabilidade tributária é a DIPJ.

Especificamente, no caso do lucro contábil, ele deve ser apurado na perspectiva do interesse dos usuários, não privilegiando preponderantemente nenhum deles – nem mesmo o Governo. Em outras palavras, o lucro contábil deve ser apurado de modo consistente com sua estrutura conceitual, tal como preceitua o Pronunciamento Conceitual Básico, informalmente conhecido como CPC “00”. Este instrumento define, principalmente, os pressupostos básicos, as características qualitativas, as limitações e os critérios de reconhecimento. Esse Pronunciamento (2008, p.3) torna claro que:

Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas.

Por esses motivos, o Governo não deve interferir nesse resultado, como vinha, em alguns casos, procedendo antes da edição da Lei nº 11.638/07, com vistas a adaptá-lo aos seus interesses tributários. Acerca dessa questão Iudícibus *et al* (2010, p. 14) tecem o seguinte comentário:

O caso então da Receita Federal era todo especial: além de exemplos conhecidos, até que não muitos, de normas fora da prática contábil mais recomendada, possuía uma extraordinária influência **indireta** que levava as empresas a abandonar a melhor contabilidade para não ter que, com isso, adiantar pagamento de tributos. Isso ocorria, por exemplo, com a obrigação da contabilização da depreciação: para sua dedutibilidade fiscal, precisava contabilizá-la; e se o valor estivesse dentro dos limites aceitos pelo fisco, poderia, se registrada, deduzi-la fiscalmente, mesmo quando tais valores fossem maiores que os economicamente devidos. Se a entidade registrasse valor menor do que o permitido fiscalmente, porque considerava esse valor mais representativo da efetiva realidade, perdia o direito à dedutibilidade da diferença, nesse período, da parcela não contabilizada – era impedido o uso do Lalur para ajustes como esses. [...] Por isso vínhamos, há mais de 20 anos, “brigando” pela modificação dessa situação que tem trazido tantos custos para os elaboradores da informação contábil, constrangimento para os contadores e auditores, dificuldades para os analistas e, pior, riscos para os tomadores de decisão, quer credores, investidores minoritários, controladores, etc. porque recebiam demonstrações contábeis não elaboradas segundo as melhores disposições técnicas conhecidas. (negrito dos autores)

Ainda mais, pelo fato de o Fisco possuir sua própria contabilidade tributária para promover os ajustes necessários e para exigir dos contribuintes um lucro fiscal de acordo com as normas tributárias.

Mesmo no caso dos tributos que não incidem diretamente sobre o lucro contábil – como é o caso tanto do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza–ISS, que, de competência do Município, tem como fato gerador a prestação de serviços, como do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, que, de competência do Estado, baseia-se na circulação de mercadorias. A divulgação de ambos – lucros contábil e tributário – é muito importante, pois permite a elaboração de análises e o estabelecimento de correlações que visam confirmar a apuração desses tributos municipal e estadual. Por exemplo, no caso do ICMS, a receita com a venda de mercadorias é um indicador relevante para a Fazenda Estadual, na apuração da receita com esse tipo de venda, enquanto o ISS, a receita da prestação de serviços, subsidia o Fisco municipal no cálculo da receita de prestação de serviços.

Destarte, o resultado contábil é demonstrado na DIPJ e atende especificamente ao usuário Receita Federal do Brasil²⁴, no papel do Governo Federal, que corrobora o objetivo precípua da contabilidade que é fornecer informações, preponderantemente econômicas e financeiras, para subsidiar o processo decisório dos usuários com interesses nessa avaliação.

A DIPJ contém informações, distribuídas em diversas fichas e linhas, sobre os tributos IRPJ, CSLL e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, sendo o lucro contábil detalhado na ficha 06 – Demonstração do Resultado, que constitui o ponto de partida – após as adições, exclusões e compensações, previstas na legislação tributária – para apuração do lucro fiscal, denominado por essa legislação de “base de cálculo da CSLL” e “lucro real”²⁵, respectivamente para o IRPJ e a CSLL.

2.1.2 O conceito de lucro contábil

O item mais demandado pelos usuários desses relatórios contábeis é o lucro, como enfatizam Lopes e Martins (2005, p.36) quando observam:

O lucro e sua mensuração: o lucro talvez seja, individualmente, o número mais importante produzido pela contabilidade. Ele possui inúmeras utilizações: mensuração de *performance*, atribuição de bonificações, avaliação da empresa, distribuição de dividendos, etc. No entanto, o lucro, como todas as outras medidas em contabilidade, possui aspecto subjetivo considerável. Os *accruals* (ou ajustes oriundos do regime de competência) são, muitas vezes, muito discricionários, permitindo que os administradores tenham alguma liberdade em sua mensuração (também conhecida como gerenciamento dos resultados).

²⁴ A RFB mantém convênio com outros entes públicos que permitem o compartilhamento de algumas informações contidas na DIPJ.

²⁵ A CSLL está na ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e o IRPJ na ficha 9 (Demonstração do Lucro Real).

Martins (2010, p. 138) reitera, recentemente, o prestígio desse indicador contábil:

O modelo da Contabilidade mais tradicional e antigo, e o mais utilizado universalmente, é o modelo da representação do patrimônio e da sua evolução a valor histórico. Seu objetivo principal, e, termos de valoração, não é medir o valor do patrimônio, mas sim o de sua mutação mais relevante, o lucro.

O conceito mais simplório de lucro contábil é o resultado da diferença entre receitas e custos e despesas em um período, baseado na estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

Essa estrutura conceitual da contabilidade é o alicerce para a elaboração dos relatórios contábeis, descrevendo, basicamente, seus pressupostos básicos, suas características qualitativas (princípios), suas limitações, seus elementos (ativos, passivos, despesas e receitas) e seus critérios de reconhecimento. Numa analogia com o direito, a estrutura conceitual funciona como a Constituição Federal, que estabelece as diretrizes para o legislador infraconstitucional.

Duas características muito importantes desse Pronunciamento são a prevalência da essência sobre a forma e o não detalhamento das normas, como propõem Iudícibus *et al* (2010, p. 21) quando postulam:

As normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB estão sendo implementadas no Brasil pelo CPC e pelos órgãos reguladores brasileiros, principalmente, pela CVM e CFC. Elas têm algumas características básicas:

- a) São baseadas muito mais em princípios do que em regras: elas são razoavelmente detalhadas mas não têm necessariamente resposta para todas as dúvidas. Preocupam-se muito mais em dar a filosofia, os princípios básicos a serem seguidos pelo raciocínio contábil. Apesar de que, na prática, esse balanceamento entre princípio e regrinha seja muito difícil, essa é a filosofia básica do IASB (às vezes, é claro, com alguma tendência a cair um pouco mais para um lado do que para outro).
- b) São baseadas na Prevalência da Essência sobre a Forma: isso significa que, antes de qualquer procedimento, o profissional que contabiliza, bem como o que audita, devem, antes de mais nada, conhecer muito bem a operação a ser contabilizada e as circunstâncias que a cercam. Assim, não basta simplesmente contabilizar o que está escrito. [...]

A influência dessas duas características sobre todo o processo contábil reflete-se no resultado, dado que demandam um julgamento mais acurado por parte do contador, que, conseqüentemente, dará suporte à elaboração de lucros contábeis mais fidedignos, o que será de maior utilidade a todos os interessados.

Já o pressuposto básico do regime de competência talvez seja aquele que, de forma objetiva, maior influência exerce sobre o lucro contábil, favorecendo, assim, uma maior previsão dos fluxos futuros de caixa. Esse regime não deve ser confundido com o regime de caixa, dado

que o lucro sempre transitará, a longo prazo, pelo caixa da empresa, tal como propugna Martins (2001, p.89):

Quando houver o consumo do último ativo e chegar a descontinuidade da empresa, os lucros totais pelo custo histórico e corrente serão exatamente os mesmos, bem como “baterão”, ambos, com o caixa provido pelas operações.

[...] Repetindo, o custo histórico apura como lucro, simplificadaamente, o caixa que “sobrou” das transações ocorridas, após o recebimento de todas as receitas e pagamento de todas as despesas. O custo corrente apura, como lucro corrente, o caixa que “sobrará” depois de repostos os ativos sendo consumidos. Mas, ao final da atividade total da empresa, na descontinuidade do negócio, lucro será o que houver de caixa a mais do que tiver sido investido (ajustado, é claro, pelas distribuições de dividendos ocorridas), tanto num critério, quanto no outro.

Seguindo essas diretrizes, o lucro deve pautar-se no pressuposto básico do regime de competência que prevê o reconhecimento quando ou enquanto ocorre o evento, não ficando adstrito à sensibilização do caixa da empresa. De acordo com esse pressuposto, também deve ocorrer confronto entre as receitas realizadas e as despesas incorridas, mesmo que, em relação a estas últimas, existam apenas meras estimativas. Por exemplo, se um advogado realiza serviços de consultoria no valor de 120 mil reais para uma empresa por um período de doze meses, com recebimento dos honorários no final desse prazo, ele contabilizará mensalmente uma receita de 10 mil reais, como também as despesas incorridas para a obtenção dessa receita, até mesmo as que não afetaram o caixa. Caso se adote o regime de caixa, tanto a receita de 120 mil reais como as despesas só podem ser consideradas no final do período, na medida em que afetam o caixa.

O conceito preliminar, mas incompleto, que se tem do lucro é o valor que resulta depois da subtração, das receitas, das despesas e dos custos. Entretanto, antes da adoção da estrutura conceitual contábil, a natureza dos dois primeiros elementos – receitas e despesas – não era muito discutida, tal como demonstra Iudícibus (2009, p.148), quando afirma: “É complexa a apreciação deste assunto, pois as definições de receita têm-se fixado, via de regra, mais nos aspectos de *quando* reconhecer a receita e em que montante do que *na caracterização de sua natureza*”. (grifos do autor).

Entretanto, a estrutura conceitual demarcou a natureza dos seus elementos, tal como preceitua o Pronunciamento Conceitual Básico (2008, p.21) quando estabelece:

a) Receitas: são aumentos nos benefícios econômicos sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, q resultam em aumentos do PL e q não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade;

b) Despesas: são decréscimos nos benefícios econômicos sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, q resultam em decréscimo do PL e q não sejam provenientes de distribuição aos proprietários.

Embora essa definição de receita seja correta, ela é muito concisa, porque nem menciona que os benefícios econômicos estão ligados à produção de bens e serviços nem tampouco os processos de mensuração para validá-la. Consequentemente, um conceito mais completo, sem, com isso, deixar de ser conciso, é fornecido por Iudícibus (2010, p. 152) ao postular:

... Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Entretanto, o CPC 30 (receitas) detalha muito bem seu conceito, momento do seu reconhecimento, formas de mensuração etc. E sua definição está mais precisa e abrangente, conforme descrito nesse CPC (2009, p. 4):

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu Patrimônio Líquido, exceto as integralizações dos proprietários.

O conceito de despesa previsto na estrutura conceitual da contabilidade, por sua vez, deveria ser um pouco mais amplo, uma vez que aborda apenas os efeitos no patrimônio, segundo observa Hendriksen e Breda (2007, p. 232), ao oferecer a seguinte distinção:

Tal como a *receita*, o termo *despesa* também é um conceito de fluxo. As despesas, porém, representam as variações desfavoráveis dos recursos da empresa, ou seja, são as reduções de lucro. Entretanto, nem todas as variações desfavoráveis de recursos são despesas. Definidas mais precisamente, as despesas constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas. (grifos dos autores)

Destarte, é necessário um julgamento adequado, mesmo que, em algumas situações, a vinculação da despesa ou do custo com a receita envolva certa complexidade. E isso porque, enquanto a venda do bem ou do serviço não for concluída, ou seja, enquanto efetivamente não se concretizar a alienação, permanecem contabilizados no ativo os gastos que se relacionam com a venda. É isso que Iudícibus (2010, p. 156) enfatiza quando declara:

Por exemplo, certas despesas de venda propiciam, mais cedo ou mais tarde, a melhoria das vendas. Entretanto, somente podemos ativar tais gastos em certo período se soubermos com razoável precisão quais as futuras receitas com as quais poderão ser associados. Se não tivermos base adequada para estimativa, deveremos considerar o gasto como despesa do período em que ocorreu. Como muito bem advertem os bons autores, pelo menos teoricamente, a possibilidade de registrar um prejuízo em um período não deve ser motivo suficientemente forte para ativar os gastos para os quais não conseguimos identificar as futuras receitas.

Além da descrição da natureza desses elementos que compõem o lucro, são fixados critérios para o reconhecimento de receitas e despesas, que devem atender aos pressupostos do provável benefício econômico futuro, entre os quais a mensuração de seu valor em bases

confiáveis. Assim, há o reconhecimento de uma receita quando for constatado um aumento dos benefícios econômicos futuros, combinado com valores definidos em bases confiáveis, decorrentes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Quanto às despesas, o reconhecimento ocorre quando se verifica uma redução nesses benefícios futuros em decorrência da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo, atendidos os já citados critérios de reconhecimento.

Ainda sobre a mensuração dos valores, a estrutura conceitual da contabilidade fornece quatro bases para determinar seu reconhecimento: i) custo histórico; ii) custo corrente; iii) valor realizável; e iv) valor presente. O primeiro critério, isto é, o custo histórico, define que os ativos são contabilizados pelo valor de entrada ou pelo valor justo na data de sua aquisição, enquanto os passivos, pelos valores recebidos. Esse critério baseia-se no pressuposto da continuidade, pois os valores de realização só são conhecidos no momento da transação, e não naquele em ocorre o fechamento do período de apuração das demonstrações contábeis.

Com base no segundo critério, no custo corrente – ou de reposição –, os ativos são reconhecidos na entrada pelo preço de reposição – custo de um ativo nas mesmas condições²⁶ –, na data do balanço, ao passo que os passivos são identificados pelos valores para liquidar a obrigação na data do fechamento da demonstração contábil.

O critério do valor realizável considera que os ativos são mensurados pelos valores apurados pela alienação numa forma ordenada, enquanto os passivos consideram os valores de liquidação.

A quarta e última base de mensuração é o valor presente que prevê a manutenção dos ativos através do desconto a valor presente do seu fluxo futuro de caixa, ao passo que os passivos são reconhecidos pelo valor presente descontado do fluxo futuro de saída de caixa necessária para quitá-los.

O custo histórico é a forma de mensuração mais adotada, mas há circunstâncias em que as outras formas são utilizadas, como, por exemplo, no caso dos instrumentos financeiros que podem adotar todas essas quatro bases, dependendo da sua classificação.

²⁶ Para comparar um ativo adquirido no passado, deve ser utilizado o valor de mercado, na data de encerramento do exercício social.

É importante frisar que o reconhecimento e a mensuração do resultado também sofrem influência do enfoque financeiro ou físico (bens produzidos, máquinas, equipamentos etc.) dado ao conceito de capital. Este se traduz na capacidade operacional da empresa e o lucro é obtido quando o patrimônio do final do período de apuração ultrapassar o patrimônio inicial, ambos mensurados pela capacidade operacional, e não monetária. Já a perspectiva financeira do capital é definida em valores monetários, e não físicos, e o resultado apurado advém da diferença entre os patrimônios monetários no final e no início do período²⁷. Assim, a influência desses dois enfoques no lucro é destacado no Pronunciamento Conceitual Básico (2008, p. 28-29) quando postula:

105. O conceito de manutenção do capital está relacionado à forma como a entidade define o capital que ela procura manter. Ele representa um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro; é uma condição essencial para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedem os valores necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, o lucro é o valor remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem a receita, o saldo será um prejuízo.

106. O conceito físico de manutenção de capital requer a adoção do custo corrente como base de avaliação. O conceito financeiro de manutenção do capital, entretanto, não requer o uso de uma base específica de mensuração. A escolha da base conforme este conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está procurando manter.

107. A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção do capital está no tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade terá mantido seu capital se ela tiver tanto capital no fim do período como tinha no início, computados os efeitos das distribuições aos proprietários e seus aportes para o capital durante esse período. Qualquer valor além daquele necessário para manter o capital do início do período é lucro.

Preponderantemente, as demonstrações contábeis são elaboradas sob o enfoque da manutenção do capital financeiro e o lucro é apurado quando o patrimônio líquido no final do período supera o patrimônio do início, desconsideradas as aplicações e as retiradas de recursos pelos proprietários desse capital. Entretanto, se a manutenção do capital considerar um padrão monetário em moeda constante, o lucro também deverá superar a variação dessa moeda. Por exemplo, para um capital inicial de 1 mil reais, uma inflação de 10% e um capital final de 1 mil e 150 reais, o lucro será 50 reais, em moeda constante, e 150 reais, em valor nominal.

²⁷ Nesses dois enfoques, a apuração das diferenças entre os patrimônios inicial e final desconsidera as entradas e saídas dos sócios nesse patrimônio.

Entretanto, a contabilidade hoje praticada pelas empresas no Brasil não vem considerando esse enfoque de padrão monetário em moeda constante²⁸, já que o IFRS permite adotar essa atualização somente quando a inflação superar 100% num período de três anos (segundo o IAS 29).

Dessa forma, o lucro é apurado de acordo com os critérios utilizados para mensuração dos valores de entrada e saída. Mesmo considerando que, a longo prazo, esses resultados serão os mesmos, a cada encerramento do período de apuração – normalmente, mensal –, provavelmente, apresentam-se divergências, tal como postula Martins (2001, p.136) quando oferece a síntese abaixo transcrita:

Sintetizando, o conceito de lucro – escolha coerente das formas de avaliação para os diversos itens patrimoniais – depende da fixação dos objetivos que desejamos atingir.

Na verdade, a escolha das formas de avaliação implica também a escolha do **momento** em que se reconhece o lucro. Assim, essas diferentes formas provocam valores de lucros (e sua qualidade também – realizado ou não realizado, por exemplo) diferentes em cada período. É interessante e importante notar, porém, que a longo prazo todos acabarão convergindo para um **único valor** (com exceção de quando se adotam registros diretos no patrimônio líquido que não transitam pelo resultado, como é o caso daquele modelo primeiro de custo corrente visto, ou no caso da legislação societária/fiscal brasileira que cuida das reavaliações e das subvenções para investimento; mesmo nesses casos da lei brasileira – não admitidos por muitos países –, já vimos que na conta de lucros acumulados todos os modelos chegarão a um único valor final.. E sempre igual ao acréscimo de caixa!). (destaque em negrito do autor).

Esse lucro apurado nas condições estabelecidas pela contabilidade é o ponto de partida para a apuração do lucro fiscal que, por sua vez, se baseia na legislação tributária. O lucro contábil, gênero, é composto, principalmente, pelas espécies bruto, operacional, antes da CSLL e IRPJ e líquido. O penúltimo é o ponto de partida para a determinação do lucro real, que, seguida da dedução desses tributos e das participações, chega ao lucro líquido. Este trabalho utiliza o termo lucro contábil no mesmo sentido que era conferido ao lucro antes da CSLL e IRPJ, que é a base para a apuração do lucro real.

Em virtude dessa intensa conexão entre esses dois resultados, o Fisco, eventualmente, tentou ditar regras à contabilidade financeira, como bem demonstram Iudícibus *et al* (2010, p. 1) quando declaram:

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios

²⁸ Até 1995 no Brasil, as companhias abertas utilizavam um sistema de correção monetária integral obrigatório e as demais sociedades por ações também adotavam um modelo de correção monetária, porém mais simplificado, denominado correção monetária de balanços. Esses dois modelos porém, foram vedados para fins fiscais e societários, com a Lei nº 9.249/95.

Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já q a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas da legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos.

[...] Esse problema, que persistiu por muitos anos até o final de 2007, teve uma tentativa de solução por meio da Lei das S.A. Essa solução foi preconizada pelo art. 177, já em 1976, que determina que a escrituração deve ser feita seguindo-se os preceitos da Lei das S.A. e os “princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Para atender à legislação tributária, ou outras exigências feitas à empresa que determinem critérios contábeis diferentes dos da Lei das Sociedades por Ações ou dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devem ser adotados registros auxiliares à parte.

Essa importância da contabilidade para a apuração dos tributos teve como reflexo a influência do Fisco nas normas contábeis com a finalidade, predominantemente, de reduzirem-se os planejamentos tributários, também conhecidos como elisão fiscal, e também de se facilitar o trabalho de auditoria do Fisco. Um exemplo clássico é a determinação da contabilização dos juros sobre capital próprio como despesa financeira²⁹, e não como distribuição de resultado, sob pena de não ter sua dedução reconhecida na apuração do IRPJ e CSLL. De forma adequada, a CVM deliberou³⁰ que as companhias abertas contabilizem uma reversão dessa despesa, que atenderia aos preceitos do Fisco, tendo assim impacto nulo no lucro líquido. Além disso, com a edição da Lei nº 11.638/07, a partir de 2008 os registros de natureza fiscal não podem interferir na contabilidade societária.

Conforme demonstrado, o lucro contábil não interessa apenas à contabilidade fiscal e deve ser preservado de modo a atender aos princípios, normas e convenções da contabilidade financeira e, depois, se for o caso, ser ajustado pelos seus diversos interessados. Nesse sentido, as alterações promovidas pelos órgãos reguladores, como a CVM e o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, dentre outros, por força das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, são propostas com o objetivo de apurar-se o lucro líquido sem a interferência da contabilidade tributária, que, por sua vez, seria ajustada segundo seus preceitos legais, tal como se detalha no capítulo seguinte.

Como muitas receitas, custos e despesas são conceituados e mensurados da mesma forma nos resultados contábil e fiscal, e este pode partir do lucro contábil para, depois, promover apenas as alterações que a legislação tributária prevê. Mas essa conexão não se reduz a isso, porque a descrição probatória pautada na contabilidade deverá caracterizar o fato jurídico tributário, que é essencial para a validação do lucro fiscal, conforme descreve Hoffmann (1999, p.28) quando faz os seguintes comentários:

²⁹ Lei nº 9.249, de 26.12.1995, e Instrução Normativa SRF nº 11, de 21.02.1996, art. 30.

³⁰ Deliberação CVM nº 207, de 13/12/1996.

Então resta evidente que é de extrema importância o estudo das provas, em especial no caso do Direito Tributário, pois a configuração do fato jurídico tributário somente se dará a partir da linguagem das provas. Daí, a consequência necessária está em que, uma vez lavrado o lançamento tributário, em tese, irá militar em favor da Administração Pública a presunção de legitimidade, de modo que o sujeito passivo somente poderá atacar a linguagem contida no lançamento por meio da verificação dessa linguagem em detrimento da linguagem das provas que embasaram tal ato.

Dessa forma, o lucro contábil deve seguir o seu caminho sem interferência da legislação tributária, pois ambos atendem a interesses divergentes, tal como retrata Calijuri (2011, p. 199) ao fazer a seguinte observação:

A nova contabilidade possui razoável subjetividade e, sendo o tributo apurado por meio de normas tributárias, não pode ser obtido por normas subjetivas. Assim, o contribuinte deverá apurar “duas contabilidades”; uma para o lucro contábil de acordo com a Lei nº 11.638/2007, e outra feita a partir de ajustes sobre a primeira, a fim de apurar a base de cálculo dos tributos, de acordo com a Lei nº 6.404/1976.

2.2 Lucro fiscal

2.2.1 Regra-Matriz do IRPJ e CSLL

O sistema tributário brasileiro é muito diversificado no que diz respeito à sua base de incidência, que pode ser sobre a propriedade, a circulação de mercadorias, a prestação de serviço, a renda, etc. A abordagem deste estudo será voltada para a renda, ou seja, o lucro, que é a plataforma do IRPJ e da CSLL.

A Constituição Federal é também conhecida como Carta Magna exatamente por ser soberana e sobrepor-se às demais normas. De modo geral, ela não é detalhada, mas introduz regras de estrutura, ou seja, normas que definem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas.

Num patamar abaixo, encontra-se a lei complementar que é exigida ou recepcionada pela Constituição e cuja aprovação exige quorum qualificado, ou seja, aquele que representa a maioria absoluta na Câmara e no Senado Federais. A sua supremacia³¹ em relação às leis ordinárias é definida pelo artigo 59 da Carta Magna e pelo CTN, cuja Lei nº 5.712/66

³¹ Há autores, como Michel Temer e Celso Bastos, que entendem não existir essa hierarquia entre as leis complementar e ordinária.

introdutora, tratava-se de lei ordinária, que, posteriormente, ao ser recepcionada pela atual Constituição, adquiriu eficácia de lei complementar.

No próximo nível dessa hierarquia, a lei ordinária introduz regras jurídicas, que, em matéria tributária, veicularão preceitos que detalharão todos os critérios necessários e suficientes para a vigência da norma tributária³². É o que se pode chamar de regra-matriz de incidência, desenvolvida, principalmente, por Carvalho (2000, p.236), conforme descreve a seguir:

Baseados nessa verificação empírica, nada mais congruente do que designar por *norma tributária em sentido estrito* àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de *normas tributárias em sentido amplo* a todas as demais.

A *norma tributária em sentido estrito*, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. (grifos do autor).

Dessa forma, a regra-matriz define todas as condições necessárias para a descrição do fato gerador do tributo e, igualmente, antevê e apresenta todas as consequências da obrigação que advém da norma³³. Essa ferramenta é semelhante a uma fórmula matemática e facilita sobremaneira a análise da norma tributária devido ao seu elevado poder de síntese.

Há outros instrumentos primários, como os três já citados, e também os secundários que fogem ao escopo deste estudo.

Um dos critérios necessários para a validade de uma regra tributária é o fato gerador, que é a hipótese descrita pela norma, a qual com a ocorrência da situação fática no mundo real faz nascer a obrigação tributária. Também chamada de hipótese tributária, sua ocorrência no que concerne ao Imposto de Renda dá-se com a disponibilidade econômica ou jurídica:

- a) do produto do capital;

³² Isso ocorre, de uma forma geral, através da lei ordinária, mas a Constituição o CTN detalham, em algumas normas, esses critérios da regra-matriz.

³³ No caso da apuração do ajuste anual do IRPJ (a da CSLL é muito semelhante) a regra-matriz seria:

- a) critério material: apurar lucro real;
- b) critério espacial: universal (tributação em bases universais);
- c) critério temporal: ano-calendário;
- d) sujeito ativo: União;
- e) sujeito passivo: contribuinte que apurar o lucro – pessoa jurídica ou assemelhado;
- f) base de cálculo: lucro real;
- g) alíquota: 15%, e adicional de 10% sobre o lucro acima de 20 mil reais mensais ou equivalentes.

- b) do produto do trabalho;
- c) do produto da combinação entre capital e trabalho;
- d) de acréscimos patrimoniais sem origem nem no capital nem no trabalho nem em ambos.

2.2.2 Definição de renda

O conceito de renda tem demandado inúmeros estudos elaborados pelos juristas tributários, e algumas teorias neles contidas merecem ser destacadas porque encontram guarida em decisões do Fisco e do Poder Judiciário.

As teorias postuladas pelos autores brasileiros trilham basicamente dois caminhos, ou seja, proclamam dois pontos de vista, um que defende outro que nega a asserção de que o conceito de renda se encontra exclusivamente na Constituição. Queiroz (2003, p. 2) postula que, no segundo caso, ou seja, quando essa concepção de renda não se encontra completamente definida na Carta Magna, o legislador infraconstitucional tem liberdade para expandi-la. Já no que concerne ao outro ponto de vista, segundo o qual essa definição está cerrada na Constituição, o legislador ordinário tem de se ater ao conceito já definido pela Carta Magna. E, no que concerne ao posicionamento segundo o qual o conceito de renda não se encontra completamente apresentado pela Carta Magna, destacam-se três teorias acerca da renda, quais sejam: uma que a concebe como renda-produto; outra que a reconhece como renda-acréscimo patrimonial; e a última, que a conceitua como renda-legalista.

As duas primeiras teorias possuem cunho eminentemente econômico. Lemke (1998, p. 18) baseia-se no trabalho de García Belsunce, H.A., que lista as seis características principais da teoria sobre a renda-produto, com base na qual Schoueri (2010, p.243) apresenta essa breve síntese:

De acordo com a teoria da renda-produto, ou teoria da fonte, considera-se a renda o fruto periódico de uma fonte permanente. Figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém, sem que pareça a árvore de onde ele provém. A “árvore” seria o capital e o “fruto”, sua renda. Só caberia falar em renda no momento em que o fruto se destaca da árvore (realização).

No que concerne à segunda teoria, renda-acréscimo patrimonial, Lemke (1998, p. 23) relaciona suas sete características, segundo ela, preponderantes, cuja síntese elaborada por Schoueri (2010, p.243) abaixo se transcreve:

Já a teoria da renda-acrécimo patrimonial adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Pressupõe, assim, um intervalo, consistindo a renda na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período. Neste grupo desenvolveu-se o sistema SHS (Schanz-Haig-Simons), modelo amplo de determinação da renda e da capacidade contributiva, pelo qual a renda corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, adicionado da renda imputada e dos gastos com consumo em um determinado período³⁴.

Na visão de Ippolito (2005, p. 82), essas duas teorias fiscais seriam diferenciadas da seguinte forma: “ao que parece, a renda a que se referem as teorias da renda-produto estaria mais atrelada àquela decorrente do capital ou do trabalho (fonte produtiva), enquanto as teorias da renda-acrécimo patrimonial incluiriam outros acréscimos não necessariamente vinculados ao capital (e menos ainda ao trabalho), como por exemplo, a doações e a mais-valias”.

A terceira e última teoria é a legalista, que, como o próprio termo sugere, defende o ponto de vista segundo o qual se considera renda aquilo que a legislação assim definir. Entretanto, o legislador não possui plena liberdade, pois há limites para a definição do seu conceito, conforme enfatiza Schoueri (2010, p.244), quando afirma:

[...] não é renda tudo o que a lei disser; ao contrário, *dentro* do conceito econômico, será renda o fenômeno descrito pelo legislador. A lei restringe-se, portanto, ao conceito econômico; o limite do conceito legal de renda é o econômico. Ainda assim, nem toda renda econômica o será juridicamente, se não for reconhecida pelo legislador. (destaque em itálico do autor).

O art. 153 da Constituição Federal define a competência do imposto sobre a renda e define os critérios da generalidade, universalidade e progressividade que norteiam as leis infraconstitucionais. O art. 146, III³⁵, transfere ao CTN a definição de renda, o que este código realiza através de seu art. 43, I, que preceitua: “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”.

Conforme descrito no início deste item 2.2.2, entre as teorias sobre o conceito de renda há uma corrente da doutrina, conhecida como legalista em estrito senso, que defende que o legislador ordinário pode definir os fatos que serão considerados renda para fins de IRPJ e/ou CSLL; e há outra, conhecida como legalista lato senso, que restringe o papel do legislador infraconstitucional, ao determinar que ele deve tão somente seguir os conceitos de renda definidos pela Constituição.

³⁴ Cf. Kevin Holmes, *The Concept of Income. A Multi-disciplinary Analysis*. The Netherlands, IBFD, 2000, pp. 35-36. (citação do autor)

³⁵ Constituição Federal, art. 146. Cabe à lei complementar: ... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Um exemplo dessa teoria em sentido estrito é dado pelo art. 1º da Lei nº 9.316/96 que não permite a dedução da CSLL da sua própria base de cálculo, e essa norma tem como fundamento último a concepção que estabelece ter o legislador ordinário liberdade para restringir a dedutibilidade de uma despesa. Esse entendimento é justificado pelo Recurso Especial nº 395.842/SC, publicado no Diário de Justiça da União – DJU de 31/03/2003, cuja síntese do relato da Ministra Eliana Calmon segue transcrito:

Observe-se que não há no dispositivo transcrito nenhum empecilho à prática da dedução, sendo certo que, em matéria de Imposto de Renda (a mesma base de cálculo para a contribuição), a renda real, arbitrada ou presumida, foi deixada a critério do legislador ordinário, que pode traçar os limites da dedução de despesas, necessários à obtenção de um resultado econômico.

Os defensores da corrente reconhecida como legalista *lato sensu*, na defesa de suas posições no que concerne ao exemplo anterior, advogam a tese segundo a qual a lei ordinária não pode modificar o conceito de despesa, pelo fato de ela ser genérica no sentido de usual e necessária à manutenção da fonte produtora ou à obtenção de renda. Esta definição apresentada pelo CTN torna seu primeiro artigo inconstitucional.

Entretanto, a primeira corrente, que reconhece possuir o legislador ordinário competência para postular o conceito de renda, é mais robusta, diferentemente do artigo 43 do CTN, que oferece uma concepção de renda bastante genérica, tal como retrata Schoueri (2010, p.246) quando faz a seguinte afirmação:

O Código Tributário Nacional, no papel de lei complementar, posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do artigo 43 revela que o Código Tributário Nacional não optou pela teoria da renda-produto ou da renda-acrécimo, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável.

2.2.3 Lucro real

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas pode ser apurado, basicamente, nas modalidades de lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional³⁶.

Na modalidade do lucro presumido, a apuração parte dos valores globais de receita da atividade, e não do lucro líquido, e são aplicados percentuais, de acordo com o setor empresarial, de presunção do lucro para, assim, chegar-se à base de cálculo do IRPJ.

³⁶ Há outras formas de tributação adotadas em menor escala: real/arbitrado, presumido/arbitrado, presumido/real, presumido/real/arbitrado, imune e isenta.

Após essa presunção, também devem ser somados ao valor encontrado, os demais rendimentos, ganhos de capital e ganhos líquidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas na atividade principal.

Não são todas as empresas que podem aderir a esse regime tributário – as empresas com receita bruta (acrescidas das demais e dos ganhos de capital) superior a 12 milhões de reais, as instituições financeiras etc., que dispensam a escrituração contábil, exceto o Livro de Registro de Inventário e o Livro Caixa.

Já o lucro arbitrado, contém um adjetivo com sentido de determinação e adota um critério de apuração igual ao do lucro presumido, mas com um acréscimo de 20%. Entretanto, se a receita bruta não for conhecida, terá como base outros critérios como lucro anterior, valor do ativo etc. A arbitragem do lucro decorre da imprestabilidade ou vício da escrita do contribuinte, de casos de dolo, fraude ou simulação, e do fato de o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido.

Há também a apuração do IRPJ pelo regime denominado simples nacional, no caso das microempresas e das empresas de pequeno porte. Seu critério de apuração pauta-se na receita bruta, entretanto não há presunção de lucro, mas, sim, da incidência de uma alíquota menor nesse faturamento. Há também a dispensa da escrituração contábil, excetos o Livro de Registro de Entrada e Inventário e o Livro Caixa. É importante enfatizar que esse regime abrange o IRPJ e quase todos os outros tributos federais, o ICMS (de competência estadual) e o ISS (de competência municipal).

No caso do lucro real, regime tributário que será aprofundado neste estudo, parte do lucro líquido apurado na contabilidade societária³⁷ – na realidade, ele é anterior à CSLL e ao próprio IRPJ –, que é ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. O artigo 248 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99 estabelece que o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do

³⁷ Mesmo que não seja uma empresa S.A., se optar pela apuração do lucro real, deve seguir a legislação societária conforme previsão do Decreto-lei nº 1.598/1977.

lucro operacional, dos resultados não operacionais³⁸ e das participações, e deverá ser determinado com a observância dos preceitos da lei comercial. Dessa forma, o lucro apurado na contabilidade não é o lucro fiscal, mas, sim, o ponto de partida para a apuração do lucro real.

O RIR admite que as despesas operacionais usuais ou normais para a atividade da empresa são dedutíveis na apuração do IRPJ³⁹, ou seja, não precisam ser anuladas, compondo-se assim o lucro tributário. Entretanto, há algumas exceções como: despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores⁴⁰; despesas com brindes; despesas com provisões, exceto as expressamente autorizadas pelo RIR/1999 (art. 335⁴¹); provisão para créditos de liquidação duvidosa (respeitados os limites da legislação fiscal) etc.

O mecanismo de anulação dessas despesas operacionais, que foram consideradas na contabilidade, mas que não são aceitas na apuração do lucro fiscal, não consistirá num estorno na contabilidade, mas, sim, numa adição no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

Sob o enfoque da contabilidade societária, todas as despesas que afetem o resultado devem ser contabilizadas, no intuito de se atender ao princípio da prudência. Já a legislação fiscal não permite a dedução das despesas que não sejam necessárias à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora da base de cálculo do Imposto de Renda. Esse impedimento não se restringe às despesas, uma vez que abarca custo, encargo, provisão, participação e perda, pois, além das restrições já citadas, tem a intenção também de não querer incentivar alguns fatos, reduzir os planejamentos tributários e, até mesmo, evitar fraudes.

As exclusões autorizadas pela legislação fiscal têm o efeito inverso ao das adições, pois, reduzem a base tributável de duas formas: 1ª) valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício; 2ª) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real. Um exemplo da primeira forma de exclusão seria a depreciação incentivada. Já

³⁸ A Lei nº 11.638/07 extinguiu esse grupo e incluiu os resultados não operacionais em outros resultados operacionais.

³⁹ Art. 299 do RIR/99.

⁴⁰ Ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 do RIR/99.

⁴¹ São dedutíveis as provisões com férias e décimo terceiro salário dos seus empregados e também as provisões técnicas das companhias de seguro, capitalização e de previdência privada.

para a segunda hipótese, se teria como exemplo o resultado positivo na equivalência patrimonial e, também, os rendimentos e ganhos de capital nas alienações de imóveis desapropriados para a reforma agrária.

O terceiro ajuste sobre o lucro líquido no intuito de apurar o lucro real, além das adições e exclusões, são as compensações de prejuízos fiscais⁴², apurados no ano atual e em anteriores. Estes limitados a 30% do lucro líquido do exercício em que está sendo deduzido, e não do ano em que foi levantado esse prejuízo, ajustado pelas adições e exclusões.

2.3 A diferença entre os lucros contábil e fiscal

A diferença entre essas duas formas de resultado já existia antes mesmo da sua efetiva separação iniciada pela Lei nº 11.638/07, uma vez que cada uma se apoia em bases distintas. O lucro contábil segue os princípios contábeis, enquanto o resultado fiscal está sob a égide da Constituição Federal e das leis infraconstitucionais. Mas havia mais coincidências do que discrepâncias, pois esses alicerces privilegiavam a forma em detrimento da essência, sob um panorama civil.

Esse cenário modificou-se, a partir de 2008, com a edição da Lei nº 11.638/07, porquanto a contabilidade societária passou a considerar uma visão econômica dos fatos, reconhecendo a predominância da substância sobre a forma, e a tributação continuou, na maioria das vezes, com a perspectiva civil – maneira como a legislação fiscal define o evento econômico. Assim, o contribuinte deve ajustar essa dicotomia de perspectivas no Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT, que produzirá a contabilidade fiscal baseada, fundamentalmente, no negócio jurídico.

Deste modo, essa divergência precisa ser reexaminada e alguns estudos já foram realizados em outros países. Mas seus resultados não podem ser adotados apenas sob a ótica aritmética da diferença entre esses dois resultados, pois a tributação não deve ensejar a emergência da subjetividade, tal como assinala Calijuri (2011, p. 187) no trecho abaixo transcrito:

⁴² É semelhante a uma exclusão.

Em termos práticos, a certeza da mensuração é particularmente importante para a tributação. Por esse motivo, a tributação tende a se basear em regras para apuração do lucro bastante precisas. Considerando que a nova contabilidade inseriu aspectos subjetivos de avaliação, a base de medição resta prejudicada. É claro que, tanto a contabilidade como a tributação requerem acurácia, porém, para a tributação, é particularmente importante que a forma de apuração do tributo seja baseada em variáveis precisas e não subjetivas. Portanto, estimativas razoáveis podem ser úteis ou mesmo essenciais para proporcionar aos sócios, acionistas ou credores uma visão da saúde financeira da empresa, mas não devem vincular o Estado na sua missão de apurar e coletar tributos.

Alguns autores, de vários países, debruçaram-se sobre essa diferença, com destaque para Formigoni *et al* (2009); Goncharov e Zimmermann (2005); Mills (1998); Tang (2005); Tzovas (2006); Guenther *et al* (1997) e Manzon e Plesko (2002). A literatura internacional define essa discordância como *Book-Tax Differences* – BTB.

De acordo com Tang (2005), essa divergência entre os resultados contábil e fiscal pode ter origem em diferenças permanentes e/ou temporárias. Aquelas são decorrentes de receitas ou despesas consideradas na contabilidade, mas que são anuladas para fins fiscais. Já no que concerne às diferenças temporárias, o efeito da receita ou despesa é o mesmo tanto na contabilidade financeira como na fiscal, embora haja divergência no que concerne ao momento desse reconhecimento.

Assim a diferença entre os lucros contábil e tributário – *Book-Tax Differences* – BTB –, baseada exclusivamente na divergência entre a norma contábil e a tributária, é classificada como diferenças não-discrecionárias ou BTB normal – NBTD –, ao passo que, quando o gestor atua adotando critérios alternativos, previstos nas normas contábeis e fiscais, como, por exemplo, nos *accruals*⁴³, a consequência será uma diferença discrecionária ou BTB anormal – ABTD. Neste caso, a origem dessa divergência é o gerenciamento contábil e/ou fiscal.

Tzovas (2006) realizou pesquisa com empresas gregas e identificou indícios de divergência entre os lucros fiscal e contábil no sentido de reduzir a carga tributária. Nessa mesma linha, Guenther *et al* (1997) avaliaram empresas norte-americanas que adotaram o regime de competência em substituição ao de caixa, e evidenciaram suspeitas de que essas entidades reduziram a velocidade de reconhecimento de receitas, reduzindo, dessa forma, a tributação.

⁴³ É o ajuste para a adoção do regime de competência em detrimento do regime de caixa, que redundaria na diferença entre o lucro contábil e o fluxo de caixa.

Manzon e Plesko (2002) *apud* Calijuri (2011, p. 193), também levantaram evidências de redução do lucro tributário em comparação com o contábil, as quais são assim descritas:

Ainda nos Estados Unidos, Manzon e Plesko (2002) examinaram a magnitude e a fonte das diferenças entre a renda para prestação de informações fiscais e financeiras, usando dados públicos disponíveis entre os anos de 1988 a 1998. Encontraram evidências de que a diferença aumentou ao longo do tempo, porém um pequeno número de variáveis pode explicar este aumento. As mesmas variáveis podem explicar o grande percentual de variação entre a renda (fiscal/contábil) entre as empresas.

É considerável o incentivo que o administrador tem para promover o gerenciamento contábil e/ou tributário, principalmente, quando a carga tributária é elevada, como no Brasil. Mas esses gerenciamentos dificilmente são identificados, tal como relatam Formigoni *et al* (2009, p.47), ao declararem que:

Observa-se, entretanto, que a detecção do comportamento oportunístico é dificultada, principalmente, pela: (a) falta de uma medida apropriada para mensurar o gerenciamento de resultados e o gerenciamento dos tributos; (b) pela divulgação mais transparente dos critérios contábeis e tributários adotados e (c) pela confidencialidade dos dados tributários.

Dessa forma, alguns gestores poderiam privilegiar um resultado contábil mais elevado, que é valorizado por quase todos os usuários da contabilidade, e um lucro fiscal menor, que acarretará numa carga tributária menor.

2.4 Regime Tributário de Transição – RTT

O Regime Tributário de Transição – RTT foi criado com o objetivo principal de tornar viável a adoção pelas empresas, partir de 2008, das novas práticas contábeis que, estabelecidas pela Lei nº 11.638/07, poderiam, em muitos casos, promover o incremento de receitas, com consequente aumento da carga tributária, ou até a redução de custos ou despesas. Portanto, esse regime previu a neutralidade tributária dessas alterações, fazendo com que as regras tributárias fossem as mesmas vigentes até 31/12/2007, o que contribuiu para a aprovação da Lei nº 11.638/07⁴⁴ e das demais normas dela decorrentes, como enfatizam Iudícibus *et al* (2010, p. 1) ao observarem que:

Felizmente, e aqui cabe o nosso franco e enorme elogio à Receita Federal do Brasil, que auxiliou de forma marcante na transposição desses problemas. A criação do Regime Tributário de Transição – RTT foi uma inestimável contribuição no sentido de que se pudesse caminhar rumo à

⁴⁴ A Lei nº 11.638 já previa a neutralidade tributária mas não de forma tão categórica como o RTT que foi instituído pela MP 449/08, posteriormente transformada na Lei nº 11.941/09.

convergência internacional de contabilidade nos balanços individuais sem que os aspectos tributários sejam descumpridos.

Na realidade, a opção das empresas pelo RTT foi facultativa⁴⁵ para os anos-base 2008 e 2009, cumulativos, pois é vedada a aplicação em um único ano, embora se torne obrigatória a partir do ano-calendário 2010. Sob a égide da MP 449/2008 e, também, da Lei nº 11.941/09, o prazo final para essa manifestação do contribuinte era a data-limite para a entrega da DIPJ 2009 (ano-base 2008), ou seja, 16/10/2009⁴⁶. Entretanto, não há mais esse limite temporal por força da IN RFB nº 1.023⁴⁷, publicada e vigorando desde 13/04/2010. Cabe lembrar que apenas a empresa que não optou por esse regime pode fazer essa escolha após a apresentação da DIPJ 2009 original, prerrogativa esta não concedida ao contribuinte que efetivou sua opção à época⁴⁸.

Diante de todas essas variáveis, os profissionais da contabilidade exerceram mais um papel importante que, foi subsidiar os gestores nessa difícil decisão de optar ou não pelo RTT. Principalmente, até a data-limite dessa decisão que era a entrega da DIPJ 2009, em 16/10/2009, quando o resultado do ano de 2009 ainda não estava definido⁴⁹ e as empresas tinham algumas dúvidas no que concernia à interpretação que a Receita Federal faria de algumas questões tributárias provenientes dessas alterações contábeis. Felizmente, o primeiro problema não ocorre mais, pois a entrada em vigor da IN RFB nº 1.023, em 13/04/2010, permitiu rever essa opção, pelo menos aqueles que não haviam aderido; entretanto não previu fossem repostas as horas de trabalho extraordinárias despendidas por esses profissionais na tarefa de avaliar os diversos cenários necessários para realizar a opção pelo RTT.

Dessa forma, a empresa deveria avaliar o resultado final dessas novas regras para os anos de 2008 e 2009 com vistas a decidir se faria ou não sua opção pelo RTT, caso houvesse aumento ou redução, respectivamente, no lucro fiscal. As alterações contábeis que entraram em vigor

⁴⁵ É importante frisar que o contribuinte não pode escolher quais procedimentos contábeis, implementados por essas alterações contábeis de convergência para as normas internacionais, serão anuladas para fins tributários, ou seja, se sua opção pelo RTT abrangerá todas as modificações ocorridas na contabilidade após 31/12/2007.

⁴⁶ Instrução Normativa RFB nº 964, de 14/08/09.

⁴⁷ Art. 2º, § 1º: *Não tendo optado pelo RTT, conforme disposto nos incisos II e IV, é permitida a transmissão de DIPJ retificadora para manifestar essa opção, observado o disposto no inciso I do caput.*

⁴⁸ O contribuinte que fez a opção pode modificar os valores informados não pode, entretanto, modificar para não optante pelo RTT.

⁴⁹ A opção era para o biênio 2008-2009.

no ano de 2008⁵⁰ e que poderiam introduzir novos critérios de reconhecimento de receita, despesa ou custo foram as seguintes:

- 1) Redução ao valor recuperável de ativos – *impairment*: introduzida pelo CPC 01⁵¹ obrigou as empresas a analisarem, periodicamente, o valor de recuperação dos seus ativos imobilizados e intangíveis, podendo gerar despesas, quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor, ou uma reversão de despesa limitada ao valor contábil anterior, quando, no passado, já tenha sido contabilizada uma perda.
- 2) Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis: o CPC 02 define os procedimentos de avaliação e mensuração dos resultados de investimentos localizados no exterior. Uma das principais modificações que envolvem as contas de resultado é o reconhecimento da variação cambial, no método de equivalência patrimonial, apenas quando a investida do exterior estiver sendo baixada. Enquanto, isso não ocorrer, há impacto no PL, na conta ajuste de avaliação patrimonial. Até o ano de 2007, antes da vigência desse CPC, a variação cambial causava impacto diretamente no resultado do exercício.
- 3) Ativo intangível com maior restrição: o CPC 04 definiu que os ativos intangíveis com vida útil definida continuam sendo amortizados, mas aqueles com vida útil indefinida não mais o seriam. Em ambos os casos há aplicação do teste de *impairment*. A partir de 2009, o CPC 13 extinguiu a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, denominado de *goodwill*.
- 4) Operações de arrendamento mercantil – *leasing*: o CPC 06 modificou completamente a contabilização dessa operação lastreada num dos principais alicerces da Lei nº 11.638/07, que é a prevalência da essência sobre a forma. Nessa nova sistemática⁵² para o *leasing* financeiro, a empresa arrendatária, apesar de ter a posse e não a propriedade, registrará o bem no ativo (com suas depreciações) e a dívida no passivo (com as despesas de juros e de amortizações do principal), tudo em decorrência de sua essência deter os riscos e benefícios desse bem. Já a arrendadora contabilizará os valores a receber, atualizados a valor presente, e reconhecerá, mensalmente, os juros

⁵⁰ A partir de 2010, cerca de trinta novos pronunciamentos emitidos pelo CPC entraram em vigor, mas não foram todos que incluíram novos critérios de reconhecimento de receitas, despesas ou custos.

⁵¹ Os CPC citados nos itens deste parágrafo detalharam essas modificações, mas na realidade, elas foram promovidas pelas seguintes normas: Lei nº 11.638/07, MP 449/08 e/ou Lei nº 11.941/09.

⁵² Antes, registrava apenas as despesas com o arrendamento mercantil.

como receita financeira e os recebimentos do principal⁵³ como redução dos valores a receber.

- 5) Subvenção e assistência governamentais: o CPC 07 passou a exigir que as doações e subvenções recebidas transitassem obrigatoriamente pelo resultado (após cumpridas as obrigações vinculadas às doações e às subvenções recebidas), gerando, dessa forma, uma nova receita, se comparada com a sistemática anterior a 2008, que reconhecia esses recebimentos diretamente no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital.
- 6) Prêmio na emissão de debêntures: alteração promovida pelo CPC 08 que passou a apropriar os gastos de captação, como, por exemplo, a contratação de uma empresa para a divulgação dessa emissão, como custo de captação, apropriando-o como receita pelo prazo de vigência das debêntures. Antes, esses gastos eram contabilizados diretamente como despesa na data da emissão.
- 7) Pagamento baseado em ações (*stock options*): o CPC 10 estabeleceu regras para o reconhecimento no resultado do exercício dos planos de incentivo a empregados e administradores lastreados em opções para aquisição de ações da própria companhia. Assim, esse reconhecimento, com base no valor justo dessas opções, poderá gerar uma despesa ou uma reversão de despesa com efeito de receita, no caso de revisão das estimativas já consideradas em anos anteriores.
- 8) Critérios para avaliação do ativo, relativamente às aplicações em instrumentos financeiros: o CPC 14 definiu que, quando o instrumento financeiro se classificar como destinado à negociação ou disponível para venda, sua avaliação será pelo valor justo, que deverá gerar uma receita ou despesa, caso haja variação na comparação com o seu valor de custo de aquisição.
- 9) Elementos do ativo ou passivo, decorrentes de operações de longo prazo: o CPC 12 implementou essa nova regra que pode gerar receita ou despesa, caso o valor presente seja diferente do registrado anteriormente.

⁵³ Antes, o bem ficava no seu imobilizado e, conseqüentemente, era depreciado. Entretanto, o Banco Central ainda não adotou esse CPC e, dessa forma, as instituições financeiras não estão contabilizando de acordo com esse Pronunciamento.

Por tudo o que até aqui foi mencionado, é cristalina a importância desse regime para permitir, através da sua neutralidade fiscal, a efetiva convergência da contabilidade brasileira para as normas internacionais. O RTT também foi relevante para a efetivação cabal da separação da contabilidade financeira em relação à fiscal, pois, historicamente, esta muitas vezes exercia influência sobre aquela. Com essa nova postura, desde 2008, cada uma segue o seu caminho, sendo necessária a edição de uma nova norma tributária para cada modificação em matéria contábil, e vice-versa.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

Esta pesquisa possui propósitos exploratório e descritivo e adota uma abordagem metodológica empírico-positivista, de acordo com a classificação oferecida por Martins e Theóphilo (2009, p. 40), tal como apresentam:

O positivismo tem suas raízes no empirismo, mas é uma abordagem metodológica muito mais complexa que a primeira. O positivismo tem em comum com o empirismo a desconfiança na especulação excessiva, mas, principalmente, na versão do positivismo lógico, preocupa-se mais com a expressão lógica do discurso científico do que com a ênfase nas realidades observáveis.

Segundo Gil (2002), as pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas ou a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento das ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo a possibilitar a consideração dos mais variados aspectos relacionados com o fato estudado.

Já as pesquisas descritivas, ainda segundo o autor, têm como objetivo primordial descrever as características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

Este trabalho possui essas características, pois analisa 73% das empresas não optantes pelo regime do RTT.

3.2 Campo de estudo e coleta de dados

Os dados foram extraídos das DIPJ exercícios 2010 a 2006, anos-base 2009 a 2005, em dezembro de 2010⁵⁴, e a autorização para divulgação dessa pesquisa foi concedida

⁵⁴ Exceto o ano-calendário 2009 que foi efetivado em 16/05/2011.

formalmente pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, desde que os dados estejam agregados, como, desde o início, era a intenção deste estudo.

É importante destacar que a autorização para realização desta pesquisa pela Receita Federal permite a avaliação dos efeitos desse novo regime de tributação em importantes indicadores econômicos representados pela receita e lucro bruto, lucros contábil e fiscal e a diferença entre esses dois últimos.

As empresas sob o regime de tributação lucro real no ano-calendário 2008 totalizaram 146.213, conforme Tabela 2 abaixo, representando 3,16% do total das empresas que apresentaram a DIPJ⁵⁵. Mas seu peso no total da receita bruta das empresas é substancial, com 84,87%, conforme Tabela 1 – Receita bruta por regime de tributação no ano-base 2008.

Tabela 2 – Quantidade de empresas por regime de tributação no ano-calendário 2008

Regime de tributação	Quantidade de empresas	% em relação ao total
Imune do IRPJ	104.704	2,27%
Inativa	2.969.526	64,26%
Isenta do IRPJ	245.035	5,30%
Lucro arbitrado	801	0,02%
Lucro presumido	1.155.190	25,00%
Lucro real	146.213	3,16%
Total	4.621.469	100,00%

Dessas empresas de lucro real, 95.059 não optaram pelo RTT, representando 65%. Por conseguinte, as demais realizaram a opção por esse regime.

Outras exclusões foram efetuadas, conforme descrito no capítulo de metodologia, e, com isso, a amostra apresentou 69.712 empresas que é bastante significativa, pois representa 48% de todas as empresas de lucro real e 73% das não optantes pelo RTT com o regime de tributação lucro real.

⁵⁵ O número de empresas que efetivaram a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional totalizou 2.649.296 empresas, até o prazo final da entrega da Declaração Anual do Simples Nacional – DASN em 20/05/2009. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2009/05/21/2009_05_21_15_46_06_755093801.html> . Acesso em 14/06/2011. Esses contribuintes apresentam a DASN e não a DIPJ.

Os efeitos dessa Instrução Normativa foram avaliados sob dois enfoques: i) comparação da quantidade de DIPJs retificadas entre os anos-base 2008 e 2007; e ii) empresas de lucro real que não tinham optado pelo RTT na DIPJ original, e que, a partir da entrada em vigor da IN RFB nº 1.023, em 13/04/2010, a retificaram para optar pelo RTT.

As amostras do primeiro estudo são compostas por 7.660 empresas do ano-calendário 2008 e 5.506 contribuintes do ano-base 2007. Quanto ao segundo enfoque, a amostra é representada por 973 empresas de lucro real que retificaram a opção pelo RTT – da não para sim – a partir da edição da IN RFB nº 1.023, em 13/04/2010, e até 31/12/2010.

3.3 Variáveis

O RTT é aplicado ao IRPJ, CSLL, PIS / PASEP e COFINS, mas este estudo analisa o lucro fiscal, que é a base de cálculo para os dois primeiros⁵⁶ tributos. São estudados apenas os contribuintes sob a forma de tributação lucro real, que, no ano-base 2008, corresponderam a 84,87% da receita bruta⁵⁷ – conforme Tabela 1 – Receita bruta por regime de tributação no ano-base 2008 – de todas as empresas que apresentaram DIPJ nesse ano. A definição de receita bruta para as empresas que se enquadraram como Pessoas Jurídicas em Geral no campo Qualificação da DIPJ foi respaldada pela IN RFB nº 964/09 que aprovou o Programa Gerador da Declaração – PGD e as instruções (ajuda para preenchimento) da DIPJ do ano de 2008⁵⁸ que prevê no seu item 15.1.5.3 “A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”. Destarte, ela é composta pelas linhas a seguir da ficha 06A (Demonstração do Resultado):

⁵⁶ Na realidade, há pequenas diferenças entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que não serão exploradas neste estudo.

⁵⁷ O IPI não compõe essa receita conforme destaca o Manual da DIPJ exercício 2009 na Ficha 06A (Demonstração de Resultado): “Atenção: A pessoa jurídica não deve incluir o valor correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi cobrado destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que o vendedor é mero depositário e este imposto não integra o preço de venda da mercadoria. Não incluir, também, o valor correspondente ao ICMS cobrado na condição de substituto.”

⁵⁸ Para os demais anos há outras instruções normativas, mas todas convergindo para esse entendimento.

Nº da Linha	Nome da Linha
01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos
02	Receita de Vendas de Mercadorias e Produtos a Comercial Exportadora com Fim Específico de Exportação
03	Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno
04	Receita de Revenda de Mercadorias no Mercado Interno
05	Receita de Prestação de Serviços – Mercados Interno e Externo
06	Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas
07	Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis
08	Receita da Atividade Rural

Para as Pessoas Jurídicas Componentes do Sistema Financeiro, qualificação definida na DIPJ, essa variável é composta pela ficha 06B (Demonstração do Resultado Instituições Financeiras) com as linhas:

Nº da Linha	Nome da Linha
33	RECEITAS DA ATIVIDADE FINANCEIRA
36	Rendas de Prestação de Serviços
37	Receitas de Juros sobre o Capital Próprio
38	Rendas de Ajustes em Investimentos no Exterior
39	Resultados Positivos em Participações Societárias
40	Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido
41	Variações Cambiais Ativas
42	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior
43	Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais
47	Outras Receitas Operacionais

Já a receita bruta das Sociedades Seguradoras, de Capitalização ou Entidades Abertas de Previdência Privada Complementar é formada pelas fichas 04C e 06C:

Ficha 04C – Receitas e despesas de seguros, previdência e capitalização	
Nº da Linha	Nome da Linha
06	PRÊMIOS GANHOS
10	Recuperação de Sinistros
11	Salvados
12	Ressarcimentos
13	Variação da Provisão de Sinistros e Eventos Ocorridos Mas Não Avisados
15	Recuperação de Comissões
17	Variação das Despesas de Comercialização Diferidas
18	Outras Receitas de Seguros
21	Rendas de Contribuições Retidas – Previdência
22	Variações das Provisões Técnicas – Previdência
25	Outras Receitas de Previdência
27	Receita Líquida com Títulos de Capitalização
28	Variações das Provisões Técnicas – Capitalização
31	Outras Receitas de Capitalização

Ficha 06C – Demonstração do Resultado – Sociedade Seguradora de Capitalização ou Entidade Aberta de Previdência Complementar	
Nº da Linha	Nome da Linha
02	Rendimentos Auferidos com Títulos de Renda Fixa
03	Ganhos Auferidos no Mercado de Renda Variável
04	Ajuste Positivo a Valor de Mercado
05	Variações Cambiais Ativas
06	Receitas de Juros sobre o Capital Próprio
07	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior
08	Outras Receitas Financeiras
09	Resultados Positivos em participações Societárias
10	Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido
11	Receita com Imóveis de Renda
15	Outras Receitas Operacionais

O lucro bruto dos anos 2005 a 2009 foi obtido do campo com esse mesmo termo, que, no ano-base 2008, encontra-se na ficha 06A, linha 17. As instituições financeiras e as demais empresas financeiras que elaboram as fichas 06B (Demonstração do Resultado Instituições

Financeiras) e 06C (Demonstração do Resultado – Sociedade Seguradora de Capitalização ou Entidade Aberta de Previdência Complementar) não contêm essa forma de resultado na DIPJ.

O lucro fiscal foi extraído da linha de Lucro Real após a Compensação dos Prejuízos do Próprio Período de Apuração (linha 73, ficha 09, da DIPJ exercício 2009 – ano-calendário 2008⁵⁹), não se considerando a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores.

O lucro contábil é aquele informado na rubrica Lucro Líquido Antes da CSLL, que corresponde à linha 62 da DIPJ do exercício 2009, ano-base 2008.

Essas quatro variáveis incorporam também os resultados da atividade rural, além da Atividade em Geral das linhas da DIPJ⁶⁰.

A média das variáveis receita bruta, lucro bruto, resultados fiscal e contábil, e, também, a diferença entre esses resultados são calculadas, desprezando-se os anos com valores iguais a zero, com vistas a eliminarem-se os efeitos nas empresas que não existiam nesses períodos. Assim, por exemplo, um contribuinte que iniciou suas atividades em 2007, com uma receita bruta de 90 mil reais, apresenta uma média nesse mesmo valor para o período 2005-2007, ao passo que, se fosse adotada a média desses três anos sem esse ajuste, o valor seria de 30 mil reais.

Com a finalidade de tornar exequível uma adequada comparação entre esses dois períodos, 2008-2009 e 2005-2007, foram excluídas as empresas que não apresentaram, em pelo menos um ano, valores diferentes de zero para receita total, calculada a partir das linhas abaixo que compõem a ficha 06ª da DIPJ ano-base 2008, ou lucros fiscal e contábil, em cada um desses dois momentos. Desse modo, um contribuinte com lucros fiscal e contábil iguais a zero e receita total de 10 milhões de reais nos anos 2008 e 2007 e zero nos demais, comporia, por exemplo, a amostra. De outra forma, se no caso anterior ele apresentasse zero no ano 2008 ou 2007, seria excluído deste estudo.

⁵⁹ Em outros anos, o número dessa linha pode variar, mas sempre apresentará esse teor.

⁶⁰ Isso apenas para a Qualificação PJ em Geral, uma vez que as demais (instituições financeiras e seguradoras) não possuem essa coluna.

Composição da Receita Total a partir da Ficha 06A da DIPJ 2009	
Nº LINHA	NOME
01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos
02	Receita de Vendas de Mercadorias e Produtos a Comercial Exportadora com Fim Específico de Exportação
03	Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno
04	Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno
05	Receita de Prestação de Serviços - Mercados Interno e Externo
06	Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas
07	Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis
08	Receita da Atividade Rural
18	Variações Cambiais Ativas
19	Ganhos Auferidos no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade
20	Ganhos em Operações Day-Trade
21	Receitas de Juros sobre o Capital Próprio
22	Outras Receitas Financeiras
23	Ganhos na Alienação de Participações Integrantes do Ativo Circulante ou do Ativo Realizável a Longo Prazo
24	Resultados Positivos em Participações Societárias
25	Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL
26	Resultados Positivos em SCP
27	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior
28	Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais
29	Prêmios Recebidos na Emissão de Debêntures
30	Doações e Subvenções para Investimentos
31	Contrapartida dos Ajustes ao Valor Justo
32	Contrapartida dos Ajustes ao Valor Presente
33	Contrapartida de Outros Ajustes aos Padrões Internacionais de Contabilidade
34	Outras Receitas Operacionais
51	Receitas de Alienações de Bens e Direitos Classificados nos Subgrupos Investimentos, Imobilizado e Intangível do Ativo Não-Circulante
52	Ganhos de Capital por Variação Percentual em Participação Societária Avaliada pelo PL
53	Outras Receitas Não Operacionais

Foram excluídas as empresas de participação (*holdings*) que informaram na DIPJ do ano-base 2008 a Classificação Nacional de Atividades Econômicas–CNAE do grupo nº 646

(Atividades de Sociedades de Participação)⁶¹, uma vez que relevante porção dos seus lucros contábeis já haviam sido considerados em suas investidas.

Abaixo, são relatados e justificados os *outliers* removidos ou ajustados da amostra:

- a) Em 2008, informou na linha 16 (Custo dos Bens e Serviços Vendidos) da ficha 06 (Demonstração do Resultado), o valor de 500 milhões de reais, que resultou num prejuízo contábil e fiscal do mesmo valor, dado que não possuía receita bruta. É incompatível com os anos anteriores: em 2007, teve receita bruta de 25 milhões de reais, e, em 2006, de 15 milhões de reais, e era lucro presumido; e, também, em 2009, quando entregou a DIPJ zerada. Essa empresa foi excluída da amostra;
- b) Em 2009, informou na ficha 06 apenas receita bruta de 40 mil reais e receita financeira no valor de 6 bilhões de reais, completamente incompatível, não só com a receita bruta desse ano, como, também, com a dos anos anteriores, que foram de cerca de 40 mil reais na média. Não houve adição nem exclusão na ficha 09 (Demonstração do Lucro Real) e, dessa forma, o lucro fiscal também foi de 6 bilhões de reais. Essa empresa não foi excluída da amostra, mas teve seus lucros contábil e tributário do ano-base 2009 ajustados para zero.

Após esses ajustes, a amostra ficou reduzida a 69.712 empresas, quantidade esta bastante significativa, dado que representa 48% de todas as empresas de lucro real e 73% das não optantes por esse regime de tributação.

O cálculo da variação de 12,34% do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, entre os períodos 2005-2007 e 2008-2009, foi realizado pela média dos IPCAs Números Índices de 01/2008 a 12/2009, dividido pela média de 01/2005 a 12/2007⁶².

A setorização da amostra pela agricultura, comércio, indústria e serviços foi efetuada conforme o quadro abaixo e os CNAE foram extraídos da DIPJ do ano-base 2008.

⁶¹ É composto por três classes: 6461-1 (*holdings* de instituições financeiras), 6462-0 (*holdings* de instituições não-financeiras) e 6463-8 (outras sociedades de participação, exceto *holdings*).

⁶² Disponível em < http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/ipca-inpc_201106_1.shtm>. Acesso em 22/07/2011.

Quadro 1 – Classificação dos CNAEs pelos setores

SETOR	CNAE		
	SEÇÃO CÓD.	SEÇÃO NOME	DIVISÃO CÓD.
AGRICULTURA	A	AGRICULTURA, PECUÁRIA, PRODUÇÃO FLORESTAL, PESCA E AQUICULTURA	1 A 3
INDÚSTRIA	B	INDÚSTRIAS EXTRATIVAS	5 A 9
INDÚSTRIA	C	INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO	10 A 33
INDÚSTRIA	D	ELETRICIDADE E GÁS	35
INDÚSTRIA	E	ÁGUA, ESGOTO, ATIVIDADES DE GESTÃO DE RESÍDUOS E DESCONTAMINAÇÃO	36 a 39
INDÚSTRIA	F	CONSTRUÇÃO	41 a 43
COMÉRCIO	G	COMÉRCIO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E MOTOCICLETAS	45 a 47
SERVIÇO	H	TRANSPORTE, ARMAZENAGEM E CORREIO	49 a 53
SERVIÇO	I	ALOJAMENTO E ALIMENTAÇÃO	55 a 56
SERVIÇO	J	INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	58 A 63
SERVIÇO	K	ATIVIDADES FINANCEIRAS, DE SEGUROS E SERVIÇOS RELACIONADOS	64 A 66
SERVIÇO	L	ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS	68
SERVIÇO	M	ATIVIDADES PROFISSIONAIS, CIENTÍFICAS E TÉCNICAS	69 A 75
SERVIÇO	N	ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS E SERVIÇOS COMPLEMENTARES	77 A 82
SERVIÇO	O	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEFESA E SEGURIDADE SOCIAL	84
SERVIÇO	P	EDUCAÇÃO	85
SERVIÇO	Q	SAÚDE HUMANA E SERVIÇOS SOCIAIS	86 A 88
SERVIÇO	R	ARTES, CULTURA, ESPORTE E RECREAÇÃO	90 A 93
SERVIÇO	S	OUTRAS ATIVIDADES DE SERVIÇOS	94 A 96
SERVIÇO	T	SERVIÇOS DOMÉSTICOS	97
SERVIÇO	U	ORGANISMOS INTERNACIONAIS E OUTRAS INSTITUIÇÕES EXTRATERRITORIAIS	99

Para avaliar a eficiência da IN RFB nº 1.023/2010, foram realizadas duas análises. A primeira comparou a quantidade de retificações, entre 13/04/2010⁶³ e 31/12/2010, das DIPJs do ano-calendário 2008, com as retificações do ano-base 2007, entre 26/12/2008 a 14/09/2009⁶⁴. A segunda analisou as empresas sob o regime tributário de lucro real que, na DIPJ 2009 (ano-

⁶³ Início da vigência da IN RFB nº 1.023/10.

⁶⁴ Definido proporcionalmente às datas da DIPJ do ano-base 2008, conforme explicado no item 1.5.

base 2008) original (prazo era até 16/10/2009), não tinham optado pelo RTT, e que, a partir de 13/04/2010, a retificaram para optar pelo RTT.

3.4 Limitações

Um caminho, que não foi explorado por este trabalho, seria reduzir a amostra inicial de 69.712 contribuintes para uma amostra menor com as maiores variações e analisar individualmente cada uma dessas empresas; entretanto, como demandaria muito tempo para esse estudo, não foi possível concluí-la.

Não foi possível aplicar as técnicas de análise macroeconômica para estudar melhor os efeitos da receita e lucro bruto, lucros fiscal e contábil e a diferença entre esses dois últimos. Isso permitiria um enfoque mais econômico do RTT, bem como outras conclusões relevantes.

4 RESULTADOS

4.1 Análise dos resultados

4.1.1 Não optantes sem discriminação por setor

Tabela 3 - Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2005 a 2007	69.712	680.576.497	114.238.218	5.959.720	8.446.070	-2.486.349
2008 e 2009		885.988.184	151.595.715	6.352.023	9.819.754	-3.467.731
Variação % 2005-2007 e 2008-2009		30,18%	32,70%	6,58%	16,26%	-39,47%

OBS: as médias foram apuradas desconsiderando-se os anos com valores iguais a zero.

Em resposta à questão de pesquisa, o aumento do lucro contábil em 16,2% contra os 6,5% do lucro fiscal ocasionou uma redução de 39,4% na diferença entre eles – a literatura internacional chama de *BTD*, conforme citado no item 2.4 – e pode indicar também uma redução da carga tributária. No entanto, seriam necessários estudos que investigassem essa possibilidade, uma vez que o aumento do lucro fiscal, em escala bem inferior à elevação do resultado contábil, pode ter se originado, por exemplo, de ajustes temporários⁶⁵ – quando ocorre um descompasso no momento do reconhecimento de uma receita ou despesas no lucro contábil e fiscal –, no planejamento tributário ou, até mesmo, na evasão fiscal.

Mas há outra evidência que indica que as empresas que não optaram pelo RTT pagaram valores menores de IRPJ e de CSLL em 2008-2009 – em decorrência das novas normas contábeis –, dado que a variação, de 30,1%, da receita e do lucro brutos, foi superior à do lucro fiscal – base de cálculo para a aplicação das alíquotas do IRPJ e CSLL –, que foi de 6,5%. O efeito da crise da economia global – que afetou, principalmente, o segundo semestre

⁶⁵ Há também os ajustes permanentes, mas, em princípio, no caso desse estudo, não teriam efeito porque as novas normas contábeis também foram aplicadas às tributárias, no caso das empresas não optantes.

de 2008 e o primeiro de 2009 –, nos resultados fiscal e contábil, foi minorado através dessa correlação⁶⁶ com as variáveis receita e lucro brutos.

No entanto, apesar desses indícios, não é possível afirmarmos, categoricamente, que houve redução da carga tributária, pois outros aprofundamentos seriam necessários. Um caminho, que não foi explorado por este trabalho, seria reduzir a amostra inicial de 69.712 contribuintes para uma amostra menor com as maiores variações; entretanto, como demandaria muito tempo para a análise, não foi possível concluí-la, conforme já destacado na seção 3.4 desse trabalho.

A tabela em referência, igualmente, evidenciou as variações em importantes indicadores para economia nacional, retratada pela contabilidade através da receita bruta, do lucro bruto e dos resultados fiscal e contábil, bem como da dimensão da diferença entre essas duas últimas variáveis. Na variação da média do período 2008-2009 em relação ao de 2005-2007, a receita bruta e o lucro bruto cresceram cerca de 30%, enquanto o lucro fiscal cresceu 6,5% e o lucro contábil, 16,2%.

É importante destacar que, tendo se tornada obrigatória a neutralidade a partir de 2010, uma vez que deixou de existir a possibilidade de não se optar pelo RTT, esse grupo que não fez essa escolha no biênio 2008-2009⁶⁷ – e que representa 48% das empresas de lucro real (69.712 / 146.213) – apresentou, em 2010, uma carga tributária superior, pelo menos para as novas receitas e despesas que entraram em vigor em 2008. Assim, por exemplo, se um contribuinte teve apenas uma despesa no valor de 10 mil reais, com o novo critério de reconhecimento estabelecido pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, tornando obrigatória, a partir de 2010, a opção pelo RTT, ele não teria mais o seu lucro fiscal reduzido desse valor, pois ele seria neutralizado através do ajuste positivo do RTT na DIPJ e no FCONT.

⁶⁶ Há também os ajustes permanentes, mas, em princípio, no caso desse estudo, não teriam efeito porque as novas normas contábeis também foram aplicadas às tributárias, no caso das empresas não optantes.

⁶⁷ O que confirma a tendência de que uma empresa com despesas e custos superiores às receitas – todos decorrentes dos novos critérios contábeis postulados pela Lei nº 11.638/07 – não deveria optar para aproveitar essa redução no lucro fiscal.

Tabela 4 – Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007, com correção do IPCA

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2005 a 2007	69.712	764.559.637	128.335.214	6.695.150	9.488.315	-2.793.165
2008 e 2009		885.988.184	151.595.715	6.352.023	9.819.754	-3.467.731
Variação % 2005-2007 e 2008-2009		15,88%	18,12%	-5,13%	3,49%	-24,15%

OBS: 1) as médias foram apuradas desconsiderando-se os anos com valores iguais a zero.

2) valores de 2005-2007 atualizados pela variação de 12,34% do IPCA (média entre os dois períodos).

A tabela anterior permite estabelecer uma comparação entre esses dois períodos com base na variação do IPCA⁶⁸; a receita e o lucro brutos e, também, o lucro contábil apresentaram variação positiva real, enquanto o resultado fiscal foi negativo em 5,1%.

Tabela 5 – Resultados nos anos 2008 e 2009

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2008	69.712	875.208.016	146.940.384	6.191.932	2.575.133	3.616.799
2009		840.449.481	142.744.044	6.655.349	16.672.708	-10.017.359
Variação % 2008 e 2009		-3,97%	-2,86%	7,48%	547,45%	-376,97%

A tabela acima retrata as variáveis estudadas nos anos 2008 e 2009 sob a vigência das novas normas contábeis, instituídas pela Lei nº 11.638/07, que fazem aflorar significativa variação no lucro contábil, em contraposição às demais.

A dificuldade para se analisar os anos de 2008 e 2009, como mostra a tabela acima, reside, pelo menos, em três motivos: i) a crise econômica global que abarcou, principalmente, o período entre o segundo semestre do primeiro ano – 2008 – e o primeiro semestre de 2009, mas que não produziu os mesmos efeitos em cada um desses anos; ii) a entrada em vigor, a partir de 2008, de nove normativos emitidos pelo CPC, com aprovação legal e dos órgãos reguladores, que modificaram os critérios de reconhecimento nos resultados contábil e fiscal; iii) mesmo reduzindo-se os 69.712 contribuintes para uma amostra com as maiores variações, muito tempo seria necessário para realizar sua análise.

⁶⁸ Variação entre média de índice entre 2005-2007 e 2008-2009, conforme descrito no capítulo 3.

A discrepância na variação de 547,4% do lucro contábil entre 2008 e 2009 foi surpreendente, pois as novas regras contábeis eram as mesmas para os anos 2008-2009 e, em princípio, não foram causados, preponderantemente, pela crise internacional, pelo fato de a receita e o lucro brutos não variarem na mesma proporção – foram de negativos em 3,9% e 2,8%, respectivamente⁶⁹. Contribuiu também o fato de o resultado fiscal ter variado de forma muito distinta daquele que ocorreu com o lucro contábil, pois as novas receitas e despesas não deveriam ocasionar tamanha diferença⁷⁰ nos lucros contábil e tributário, em virtude de esses contribuintes não terem optado pelo RTT.

O lucro fiscal de 2008 por sua vez, foi muito próximo daquele que se obteve em 2009, como também da média de 2005-2007. Isso explica o descompasso entre a diferença dos lucros fiscal e contábil de 2008 (3.616.799 mil reais) com os de 2009 (-10.017.359 mil reais) e 2005-2007 (-1.057.747 mil reais).

A relação do lucro fiscal com a receita bruta é homogênea nesses períodos (0,79% em 2009, 0,71% em 2008 e 0,88% em 2005-2007), como também o é com o lucro bruto (4,66%, 4,21% e 5,22%, respectivamente para esses períodos). Dessa forma, apesar de não se eliminarem os efeitos da crise internacional, conforme item (i) acima, essa correlação do lucro fiscal com a receita e o lucro brutos reduz um pouco seu impacto.

Já a comparação do lucro contábil com a receita bruta é mais heterogênea, dado que apresenta 1,98%, em 2009; 0,29%, em 2008; e 1,24%, em 2005-2007, como também o é com o lucro bruto (11,68%, 1,75% e 7,39%, nesses mesmos períodos). O ano de 2008 é o mais afastado dos demais períodos.

4.1.2 Não optantes discriminadas por setor

⁶⁹ Apesar de essa crise causar impacto na receita e no lucro brutos e no lucro contábil e dificultar a análise, uma diferença nesse patamar não é justificada apenas por esse motivo.

⁷⁰ Alguma diferença era esperada em virtude dos ajustes temporários – explicado nos comentários da Tabela 3 – Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007 –, mas não nessa proporção.

Tabela 6 – Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007, por setor

		Valores médios (R\$ mil) dos anos-base 2008 e 2009					
Setor	Qtde. empresas	Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil	Difer. lucros para o Total (*)
Agricultura	1.128	8.088.561	919.993	-437.282	-384.426	-52.856	1,52%
Indústria	13.808	258.793.211	45.174.117	-603.446	966.900	-1.570.346	45,28%
Comércio	30.307	412.324.746	55.975.019	5.585.805	5.628.495	-42.689	1,23%
Serviço	24.469	206.781.666	49.526.587	1.806.945	3.608.785	-1.801.840	51,96%
Total	69.712	885.988.184	151.595.715	6.352.023	9.819.754	-3.467.731	100,00%

		Valores médios (R\$ mil) dos anos-base 2005 a 2007					
Setor	Qtde. empresas	Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil	Difer. lucros para o Total (*)
Agricultura	1.128	6.961.568	825.897	-495.711	-240.487	-255.224	10,27%
Indústria	13.808	201.626.684	35.270.163	1.071.639	1.842.343	-770.704	31,00%
Comércio	30.307	303.503.724	39.711.920	3.052.273	3.232.293	-180.021	7,24%
Serviço	24.469	168.484.522	38.430.237	2.331.520	3.611.920	-1.280.401	51,50%
Total	69.712	680.576.497	114.238.218	5.959.720	8.446.070	-2.486.349	100,00%

		Variações (%) de 2008-2009 em relação à 2005-2007				
Setor	Qtde. empresas	Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil
Agricultura	1.128	16,19%	11,39%	11,79%	-59,85%	79,29%
Indústria	13.808	28,35%	28,08%	-156,31%	-47,52%	-103,75%
Comércio	30.307	35,85%	40,95%	83,00%	74,13%	76,29%
Serviço	24.469	22,73%	28,87%	-22,50%	-0,09%	-40,72%
TOTAL	69.712	30,18%	32,70%	6,58%	16,26%	-39,47%

(*) diferença lucros fiscal e contábil do setor em relação ao Total

A receita bruta entre esses momentos variou positivamente 30,1% no total, tendo sido o comércio o setor que apresentou maior modificação, com 35,8%, e o que apresentou a menor mudança foi o da agricultura, com 16,1%, mesmo considerando-se que parte do período 2008-2009 foi afetada pela crise econômica mundial. O aumento do lucro bruto foi muito semelhante ao da receita bruta em todos os setores.

O lucro fiscal variou, no total, em 6,5%, e essa variação foi, preponderantemente, produzida pelo setor do comércio, que aumentou 83,0% e cujo percentual de participação no total foi

relevante, ou seja, 88% (5.585.805 / 6.352.023). Mas a indústria divergiu radicalmente dos demais setores com uma redução de 156,3%.

O resultado contábil aumentou 16,2%, aumento este também “puxado” pelo comércio, que cresceu em torno de 74,1%, e cujo percentual de participação no total foi 57% (5.628.495 / 9.819.754). Mais uma vez, o setor industrial variou no sentido contrário, com uma queda de 47,5%.

Destarte, a diferença entre os lucros fiscal e contábil entre os períodos 2008-2009 e 2005-2007, que variou negativamente em torno de 39,4%, foi influenciada, principalmente, pelo setor da indústria, que apresentou uma redução de cerca de 103,7%. Importante também frisar que nenhum setor apresentou diferença positiva nesses dois períodos, ou seja, o lucro fiscal foi sempre inferior ao contábil.

Tabela 7 – Médias dos períodos de 2008 a 2009 e de 2005 a 2007, por setor com correção pelo IPCA

Valores médios (R\$ mil) dos anos-base 2008 e 2009							
Setor	Qtde. empresas	Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil	Difer. lucros para o Total (*1)
Agricultura	1.128	8.088.561	919.993	-437.282	-384.426	-52.856	1,52%
Indústria	13.808	258.793.211	45.174.117	-603.446	966.900	-1.570.346	45,28%
Comércio	30.307	412.324.746	55.975.019	5.585.805	5.628.495	-42.689	1,23%
Serviço	24.469	206.781.666	49.526.587	1.806.945	3.608.785	-1.801.840	51,96%
Total	69.712	885.988.184	151.595.715	6.352.023	9.819.754	-3.467.731	100,00%

Valores médios (R\$ mil) dos anos-base 2005 a 2007 (*2)							
Setor	Qtde. empresas	Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil	Difer. lucros para o Total (*1)
Agricultura	1.128	7.820.625	927.813	-556.881	-270.163	-286.719	10,27%
Indústria	13.808	226.507.417	39.622.501	1.203.879	2.069.688	-865.809	31,00%
Comércio	30.307	340.956.083	44.612.371	3.428.923	3.631.158	-202.235	7,24%
Serviço	24.469	189.275.512	43.172.528	2.619.229	4.057.631	-1.438.402	51,50%
Total	69.712	764.559.637	128.335.214	6.695.150	9.488.315	-2.793.165	100,00%

Variações (%) de 2008-2009 em relação à 2005-2007						
Setor	Qtde. empresas	Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil
Agricultura	1.128	3,43%	-0,84%	21,48%	-42,29%	81,57%
Indústria	13.808	14,25%	14,01%	-150,13%	-53,28%	-81,37%
Comércio	30.307	20,93%	25,47%	62,90%	55,01%	78,89%
Serviço	24.469	9,25%	14,72%	-31,01%	-11,06%	-25,27%
TOTAL	69.712	15,88%	18,12%	-5,13%	3,49%	-24,15%

(*1) diferença lucros fiscal e contábil do setor em relação ao total

(*2) valores de 2005-2007 atualizados pela variação de 12,34% do IPCA.

A anterior permite a comparação entre esses dois períodos com base na variação do IPCA⁷¹; a receita bruta apresentou variação real para todos os setores, ao passo que o lucro bruto foi nessa mesma direção, exceto para o setor agricultura que, praticamente, não variou. Os lucros fiscal e contábil não foram homogêneos, com redução de 150,1% no lucro tributário da indústria, redução esta que constituiu a maior divergência em relação à média.

⁷¹ Variação entre média de índice entre 2005-2007 e 2008-2009, conforme descrito no capítulo 3.

Tabela 8 – Resultados nos anos 2008 e 2009 por setores

Setor	Qtde. empresas	Ano 2009 com valores em R\$ mil					Difer. lucros setor / total
		Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil	
Agricultura	1.128	7.331.491	721.477	-364.496	-238.168	-126.327	1,26%
Indústria	13.808	244.305.895	42.653.200	-161.018	4.265.842	-4.426.860	44,19%
Comércio	30.307	393.197.756	52.663.313	5.593.992	6.439.994	-846.002	8,45%
Serviço	24.469	195.614.339	46.706.054	1.586.870	6.205.040	-4.618.170	46,10%
TOTAL	69.712	840.449.481	142.744.044	6.655.349	16.672.708	-10.017.359	100,00%

Setor	Qtde. empresas	Ano 2008 com valores em R\$ mil					Difer. lucros setor / total
		Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil	
Agricultura	1.128	7.967.262	999.444	-356.654	-370.559	13.906	0,38%
Indústria	13.808	258.710.657	44.442.077	-698.797	-2.477.596	1.778.799	49,18%
Comércio	30.307	400.181.926	53.868.953	5.542.837	4.774.609	768.229	21,24%
Serviço	24.469	208.348.171	47.629.911	1.704.545	648.680	1.055.866	29,19%
TOTAL	69.712	875.208.016	146.940.384	6.191.932	2.575.133	3.616.799	100,00%

Setor	Qtde. empresas	Variações percentuais de 2009 em relação a 2008				
		Receita bruta	Lucro bruto	Lucro fiscal	Lucro contábil	Diferença lucros fiscal e contábil
Agricultura	1.128	-7,98%	-27,81%	-2,20%	35,73%	-1008,46%
Indústria	13.808	-5,57%	-4,03%	76,96%	272,18%	-348,87%
Comércio	30.307	-1,75%	-2,24%	0,92%	34,88%	-210,12%
Serviço	24.469	-6,11%	-1,94%	-6,90%	856,56%	-537,38%
TOTAL	69.712	-3,97%	-2,86%	7,48%	547,45%	-376,97%

A receita bruta do ano 2009, cotejada com a de 2008, não apresentou modificação relevante no total, diminuindo em 3,9%, tendo sido a agricultura o setor que sofreu a maior variação negativa, com o percentual de 7,9%, e o comércio, a menor, qual seja, com o percentual de 1,7%. O lucro bruto apresenta conformidade com a receita bruta, pois sofreu uma redução da ordem de 2,8% no total, destacando-se, também, o setor agricultura, que decresceu 27,8%, enquanto os demais variaram próximos ao geral. Importante frisar que esses quatro setores apresentaram movimentos negativos para essas duas variáveis.

O lucro fiscal total recrudescceu em 7,4%, impulsionado pela indústria, que aumentou 76,9%. Os demais setores não apresentaram modificação significativa entre esses períodos.

O lucro contábil foi a única variável que apresentou modificação positiva nos quatro setores e, igualmente, a maior alteração entre esses anos com mais 547,4%, sem participação relevante apenas do setor agricultura, que foi o único a apresentar prejuízo em 2009 (cujo percentual, mesmo assim, sofreu uma redução entre 2008 e 2009). As maiores alterações, todas positivas, foram apresentadas pelos setores serviços, com 856,5%, e indústria, que ostentou o percentual de 272,1%, superando, assim, o prejuízo de 2,4 bilhões de reais e obtendo, ainda, o lucro de 4,2 bilhões de reais. Surpreende esse aumento do lucro contábil, entre 2008 e 2009, em todos os quatro setores, bem como no total, uma vez que todos os novos critérios de reconhecimento de receita, despesa ou custo tiveram aplicação para ambos os anos.

A diferença entre os lucros fiscal e contábil foi repercutida fortemente pelos efeitos no lucro contábil, e, com exceção da agricultura (-1.008,4%), os demais setores variaram mais próximos da média, mas, mesmo assim, não era esperada modificação nesse patamar, conforme comentado na nota de rodapé número 70.

Nos itens seguintes serão comentados, setor por setor, os comparativos dessas variáveis entre esses dois períodos.

4.1.2.1 Setor agricultura

Tabela 9 – Setor agricultura – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2005 a 2007	1.128	6.961.568	825.897	-495.711	-240.487	-255.224
2008 e 2009		8.088.561	919.993	-437.282	-384.426	-52.856
Variação % 2005-2007 e 2008-2009		16,19%	11,39%	11,79%	-59,85%	79,29%

A receita e o lucro brutos deste setor não acompanharam o total – com 30,1 e 32,7%, nessa ordem – e foi o que apresentou menor variação. Dentre os demais setores, o lucro fiscal que o setor agricultura obteve foi o que melhor correspondeu com a receita e o lucro brutos, aumentando em 11,7%, e seu resultado contábil foi aquele que mais decresceu – cerca de 59,8% –, tendo a média de todos os setores apresentado uma variação total positiva de 16,2%.

Tabela 10 – Setor agricultura – Resultados nos anos 2008 e 2009

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2008	1.128	7.967.262	999.444	-356.654	-370.559	13.906
2009		7.331.491	721.477	-364.496	-238.168	-126.327
Variação % 2008 e 2009		-7,98%	-27,81%	-2,20%	35,73%	-1008,46%

Tal como se mencionou na Tabela 5 – Resultados nos anos 2008 e 2009 –, há obstáculos relevantes para a elaboração de uma análise mais efetiva acerca dos motivos das variações ocorridas nesses anos. No entanto, é possível constatar na tabela acima que a agricultura foi setor que mais se afastou da média das variações na receita e no lucro brutos, com, respectivamente, 7,9 e 27,8%, contra 3,9 e 2,8% do total. O lucro fiscal manteve-se praticamente estável (o total aumentou 7,4%), mas o resultado contábil aumentou 35,7% (o total foi de 547,4% positivo), fato este que explica a grande variação na diferença entre essas duas variáveis, que ficou negativa em 1.008,4% (o global foi reduzido em 376,9%).

4.1.2.2 Setor comércio

Tabela 11 – Setor Comércio – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2005 a 2007	30.307	303.503.724	39.711.920	3.052.273	3.232.293	-180.021
2008 e 2009		412.324.746	55.975.019	5.585.805	5.628.495	-42.689
Variação % 2005-2007 e 2008-2009		35,85%	40,95%	83,00%	74,13%	76,29%

Este foi o único setor que apresentou alteração positiva nessas cinco variáveis. A modificação crescente da receita bruta foi próxima da que se verificou no total (30,1%), mas o lucro bruto, apesar de ter variado na mesma direção, apresentou uma diferença de 8 pontos percentuais (40,9% contra 32,7% do total).

O lucro fiscal aumentou 83,0% – foi bem superior ao dos demais setores – e não mostrou correspondência com a receita e o lucro brutos. Isso indica uma possível não redução da carga

tributária e colabora também a proporção dessa diferença, pois alcançou praticamente o dobro da receita bruta (83% contra 35,8%). Entretanto, maiores investigações são necessárias para confirmar essa hipótese.

O lucro contábil igualmente destoou dos demais setores, pois foi o único com modificação positiva e, mais ainda, numa escala elevada de 74,1%. Consequentemente, a diferença entre os resultados fiscal e contábil (mais 76,2%) também divergiu bastante do total (menos 39,4%), apesar de ter sido o único setor que apresentou variações dos lucros fiscal e contábil no mesmo patamar (83,0% e 74,1%).

Tabela 12 – Setor comércio – Resultados nos anos 2008 e 2009

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2008	30.307	400.181.926	53.868.953	5.542.837	4.774.609	768.229
2009		393.197.756	52.663.313	5.593.992	6.439.994	-846.002
Variação % 2008 e 2009		-1,75%	-2,24%	0,92%	34,88%	-210,12%

A receita e o lucro brutos mantiveram-se quase estáveis e, da mesma forma, compatíveis com a modificação do total dos setores. O resultado fiscal foi o mesmo entre 2008 e 2009; no entanto, não acompanhou a variação positiva do geral, em 7,4%.

Já o lucro contábil, além de ter aumentado em 34,8%, ainda foi incompatível com o geral, de 547,4%. Dessa forma, a variação negativa de 210,1% na diferença entre esse resultado e o fiscal teve origem naquele.

4.1.2.3 Setor indústria

Tabela 13 – Setor indústria – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2005 a 2007	13.808	201.626.684	35.270.163	1.071.639	1.842.343	-770.704
2008 e 2009		258.793.211	45.174.117	-603.446	966.900	-1.570.346
Variação % 2005-2007 e 2008-2009		28,35%	28,08%	-156,31%	-47,52%	-103,75%

Há indícios de que houve queda da carga tributária desse setor, hipótese esta que se baseia, principalmente, em sua variação negativa de 156,3% – foi a que mais caiu, comparada com as dos outros setores, no resultado fiscal, a qual apresenta correlação negativa com a modificação positiva de 28% na receita e no lucro brutos.

As alterações percentuais da receita e do lucro brutos foram compatíveis com os índices ostentados pelo total, que foi da ordem de 30,1 e 32,7%, respectivamente. O lucro contábil com redução de 47,5% foi na contramão dos setores em geral, pois estes aumentaram em 16,2%. Assim, a diferença entre os resultados fiscal e contábil diminuiu em 103,7%, influenciada pelos dois resultados de 156,3 e 47,5%, respectivamente.

Tabela 14 – Setor indústria – Resultados nos anos 2008 e 2009

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2008	13.808	258.710.657	44.442.077	-698.797	-2.477.596	1.778.799
2009		244.305.895	42.653.200	-161.018	4.265.842	-4.426.860
Variação % 2008 e 2009		-5,57%	-4,03%	76,96%	272,18%	-348,87%

A receita e o lucro brutos apresentaram variações no mesmo nível do total da amostra. A alteração do resultado fiscal divergiu bastante daquela ocorrida nos outros setores e, ainda, continuou com prejuízo. O lucro contábil sofreu a segunda maior variação entre os setores e foi relevante para justificar a modificação negativa de 348,8%, na diferença entre os lucros fiscal e contábil.

4.1.2.4 Setor serviços

Tabela 15 – Setor serviços – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
2005 a 2007	24.469	168.484.522	38.430.237	2.331.520	3.611.920	-1.280.401
2008 e 2009		206.781.666	49.526.587	1.806.945	3.608.785	-1.801.840
Variação % 2005-2007 e 2008-2009		22,73%	28,87%	-22,50%	-0,09%	-40,72%

Há evidências da redução do IRPJ e CSLL a pagar, em função, precipuamente, da redução do lucro fiscal em 22,5%, com contrapartida da elevação da receita e do lucro brutos.

A variação no lucro bruto foi compatível com o geral (32,7%), enquanto, na receita bruta, divergiu em oito pontos percentuais, pois o total aumentou em 30,1%. O lucro fiscal sofreu queda bem inferior à amostra (aumento de 6,5%), ao passo que o lucro contábil manteve-se estável, ao contrário do total dos setores que recrudescceu em 16,2%. Destarte, o resultado fiscal justificou, de forma exclusiva, a diferença entre os lucros fiscal e contábil, que se reduziu de modo bem diferente da dos demais setores (-39,4% na média).

Tabela 16 – Setor serviços – Resultados nos anos 2008 e 2009

Ano	Qtde. empresas	Receita bruta (R\$ mil)	Lucro bruto (R\$ mil)	Lucro fiscal (R\$ mil)	Lucro contábil (R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil
AC 2008	24.469	208.348.171	47.629.911	1.704.545	648.680	1.055.866
AC 2009		195.614.339	46.706.054	1.586.870	6.205.040	-4.618.170
Variação % 2008 e 2009		-6,11%	-1,94%	-6,90%	856,56%	-537,38%

A receita bruta diminuiu um pouco mais do que o setor como um todo (negativo 3,9%) e o lucro bruto foi próximo ao total, em torno de menos 2,8%. O lucro fiscal apresentou a maior diferença negativa e foi o oposto à da amostra (aumento de 7,4%). O resultado contábil, ao contrário, promoveu a maior alteração positiva – 856%, enquanto o global foi bem inferior, mais 547,4%. Desse modo, essa variável explica a diferença entre o lucro fiscal e ela mesma, que foi bem inferior ao total das empresas da amostra (negativo em 376,9%).

4.1.3 Efeitos da IN RFB nº 1.023/10

4.1.3.1 Comparação das DIPJ retificadoras de 2008 e 2007

No ano-base 2007, 5.506 DIPJ foram retificadas, durante o período entre 26/12/2008 e 14/09/2009⁷², enquanto no ano-calendário 2008, 7.660 empresas promoveram alterações, no período de 13/04/2010 até 31/12/2010, na DIPJ originalmente, cujo prazo se concluiu em

⁷²Esse intervalo de tempo é proporcional ao do ano 2008, conforme cálculo explicitado no item 1.5.

16/10/2009. Portanto, há evidências sobre a importância da IN RFB nº 1.023, publicada em 13/04/2010, pois o ano de 2008 apresentou um número 39% superior àquele relativo às solicitações de alteração da DIPJ, apresentadas no período de 26/12/2008 a 14/09/2009. Com base nesses dados, existem indícios de que essa Norma apresentou o efeito esperado e tanto pleiteado pelos contribuintes, que, com razão, tinham cenários obscuros em 16/10/2009, primeira data estabelecida para a opção pelo RTT, justificados, por exemplo, pelo exercício social de 2009 ainda não encerrado e pela insegurança acerca da interpretação que a Receita Federal daria às consequências fiscais resultantes das novas normas contábeis.

4.1.3.2 Resultado das empresas que alteraram a opção pelo RTT em 2008

No ano-calendário 2008, das 95.059 empresas que não optaram pelo RTT, apenas 973 retificaram, entre 13/04/2010 a 31/12/2010, a DIPJ original, e passaram para optante desse regime. Esse número é baixo, pois representa apenas 1% dos não optantes de lucro real. Mas a maior justificativa para classificá-lo como reduzido é que a data-limite para a opção da DIPJ originalmente apresentada foi em 16/10/2009, e, como essa decisão valeria cumulativamente para o biênio 2008-2009 e este ano ainda não estava encerrado, seria exigida muita predição dos resultados contábil e fiscal, bem como dos efeitos das novas normas contábeis. Isso pode ter alguma relação com a boa qualidade das análises originais, nesse ambiente de incertezas, pelo menos para a decisão quanto à opção ou não pelo RTT. Porém, não foi objetivo deste trabalho atestar a qualidade do trabalho dos contadores.

A tabela abaixo representa o resultado das retificações⁷³ da DIPJ promovido pelos 973 contribuintes citados no parágrafo anterior. Apesar de não ter sido possível correlacionar o lucro fiscal com a receita e o lucro brutos (as duas últimas variáveis não foram extraídas da DIPJ original) com o intuito de investigar a evolução da carga tributária, há indícios de que houve redução da base fiscal, pois o resultado fiscal aumentou 60% menos do que o lucro contábil. É apenas um indicador, todavia seria mais robusto compará-lo, também, com a receita e lucro brutos.

⁷³ Com a alteração de opção de não para sim, foi necessário ajustar o lucro fiscal da retificadora (que não contém os efeitos das novas normas, dado que foi neutralizado pelas linhas 2 ou 3 – ajustes positivo e negativo do RTT - da ficha 9 da DIPJ), de modo a permitir a comparação com esse mesmo resultado da DIPJ original (como era não optante, seu lucro fiscal considerava os valores das novas normas contábeis, razão por que não possuía as linhas 2 ou 3 da ficha 9). Dessa forma, por exemplo, um contribuinte que informou na retificadora um ajuste positivo de RTT (ficha 9A, linha 2) de 5 mil reais com um lucro fiscal (ficha 9A, linha 70 – lucro real antes compensação prejuízo) de 100 mil reais teve o resultado tributário ajustado para 95 mil reais, com o intuito de anular o ajuste do RTT e ficar comparável à DIPJ original, de não optante, que não possuía o ajuste de RTT.

Tabela 17 – Resultados das DIPJ retificadas de não para optantes RTT

DIPJ	Lucro fiscal (em R\$ mil)	Lucro contábil (em R\$ mil)	Diferença lucros fiscal e contábil (em R\$ mil)
Original	163.408	128.469	34.939
Retificadora	274.720	268.649	6.071
Diferença DIPJ retificadora e original	111.313	140.180	-28.867
Variação %	68,12%	109,12%	-82,62%

Apenas 11 contribuintes informaram valores diferentes de zero nas linhas de ajuste de RTT (linhas 2 e 3 da ficha 9) na DIPJ do ano-base 2008, retificadora, com um ajuste total negativo de 6,5 milhões de reais. Essa quantidade é reduzida porque, de forma geral, opta-se por esse regime para neutralizar o resultado positivo das receitas menos as despesas (das novas normas contábeis) – conforme exemplificado no item Justificativa –, mesmo considerando-se que algumas empresas não tenham anulado esses ajustes do RTT, em 2008, mas o tenham promovido em 2009 (a opção era obrigatória para esse biênio).

5 CONCLUSÕES

O processo de convergência para as normas contábeis internacionais iniciou-se em 2008, com a edição da Lei nº 11.638/07, e produziu novos critérios de reconhecimento de receitas, despesas ou custos, que compõem o lucro contábil. Como o resultado fiscal parte desse lucro apurado na contabilidade societária e essas novas normas poderiam aumentar, manter ou reduzir a carga tributária, foi instituída a possibilidade de as empresas optarem pela neutralidade tributária, chamada de RTT, para o biênio 2008-2009.

Outra importante modificação implementada pela Lei nº 11.638/07 foi a prevalência da essência sobre a forma, que deixou a contabilidade societária sob um enfoque mais econômico, enquanto a contabilidade fiscal continuou com uma visão, predominantemente⁷⁴, civil. Essa efetiva separação não impede que a tributação passe a considerar, no futuro, algumas ou todas as modificações promovidas na contabilidade societária, desde que sejam promovidas com normas que não sejam incompatíveis com o conceito de renda estabelecido pela Constituição Federal e pelo artigo 43 do CTN.

Dessa forma, é importante a análise dos efeitos dessas novas regras (foram nove para esses anos) nos lucros contábil e fiscal, durante o período 2008-2009, passando o problema da pesquisa a ser assim formulado: **“Qual a modificação nos lucros fiscal e contábil das empresas sob a modalidade de lucro real que não aderiram ao Regime Tributário de Transição – RTT, mesmo após a prorrogação do prazo pela IN RFB nº 1.023 em 13/04/2010 – entre os períodos de 2008 a 2009 e de 2005 a 2007?”**

Em princípio, uma empresa que apresentasse despesas e custos superiores às receitas – todos decorrentes das novas regras contábeis – não faria a opção pelo RTT, pois teria seu lucro fiscal reduzido. Em situação inversa, receitas maiores que despesas indicariam a opção por esse regime, com a finalidade de se neutralizar esse aumento no resultado tributário.

⁷⁴ Vide nota 13.

Assim, era esperado que as empresas que não optaram pelo RTT tivessem uma redução na carga dos tributos que incidem sobre o lucro fiscal – IRPJ e CSLL –, comparando-se entre si os períodos de 2008 a 2009 com o de 2005 a 2007.

Entretanto, essa decisão foi bastante complexa pelo fato de exigir: i) domínio dos efeitos dessas novas normas no resultado contábil e fiscal; ii) poder de vaticinar os negócios que afetariam o último trimestre de 2009; iii) confiança na interpretação que seria feita pela RFB de algumas questões não regulamentadas por esse órgão etc.

Em consequência, em 13/04/2010, foi editada a IN RFB nº 1.023, que permitiu que a opção pelo RTT fosse revista – apenas para trocar de não para sim –, sendo relevante a investigação da sua efetiva realização pelos contribuintes. Os resultados indicam que 7.660 empresas de lucro real retificaram suas DIPJs do ano-calendário 2008, entre 13/04/2010 e 31/12/2010, número este superior a dos 5.506 contribuintes desse regime tributário que modificaram suas Declarações do ano-base anterior (2007), no período de 26/12/2008 a 14/09/2009⁷⁵. Dessa forma, os resultados evidenciaram a necessidade da edição da IN RFB nº 1.023/10, em consequência, preponderantemente, do pouco tempo para compreensão dos efeitos dessas novas normas no resultado contábil e fiscal; do desconhecimento do impacto causado no último trimestre de 2009, nos lucros tributário e contábil – a opção original pelo RTT foi em 16/10/2009; e do desconhecimento da interpretação feita pela Receita Federal de algumas questões não regulamentadas por esse órgão.

Essas 973 empresas que retificaram a DIPJ, ao indicar sua opção pelo RTT tiveram o lucro contábil aumentado em 109,1% (retificou para 268 milhões e 649 mil reais) e o resultado fiscal, em 68,1% (alterou para 274 milhões e 720 mil reais). Todavia o que mais chamou a atenção foi que apenas 11 contribuintes informaram valores de ajuste do RTT na DIPJ (ficha 9, linhas 2 e 3), com um valor total negativo de 6,5 milhões de reais.

As empresas sob o regime de tributação lucro real, no ano-calendário 2008, totalizaram 146.213, e 95.059 não optaram pelo RTT, representando 65%. A amostra reduziu-se para 69.712 contribuintes, após a exclusão das *holdings* e daquelas que não tiveram movimento em

⁷⁵ definido proporcionalmente às datas da DIPJ 2009 (ano-base 2008), conforme explicado no capítulo 1.5.

pelo menos um ano em cada um dos dois períodos comparados, 2005-2007 e 2008-2009. Outros ajustes promovidos foram detalhados no capítulo que trata da metodologia.

Foram encontradas evidências de que as empresas que não optaram pelo RTT pagaram menos IRPJ e CSLL em 2008-2009, em decorrência das novas normas contábeis, principalmente, em decorrência da variação da receita e do lucro brutos, que foi da ordem de 30%, enquanto o lucro fiscal – base de cálculo para a aplicação das alíquotas desses dois tributos – ter sido bem inferior, ou seja, 6,5%.

As evidências desses efeitos na carga tributária⁷⁶, apesar de não serem peremptórias, são valiosas para subsidiar possíveis modificações na legislação tributária, caso se deseje maior proximidade com a perspectiva econômica – e menor com a civil –, tal como ocorre com a contabilidade societária, após sua convergência para as normas contábeis internacionais. Mas é essencial frisar, que tal mudança de perspectiva deve respaldar-se em base legal, em harmonia com conceito de renda esculpido na Carta Magna e no artigo 43 do CTN.

Os resultados consolidados na Tabela 3 – Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007 – não foram importantes apenas para indicar uma provável redução da carga tributária, mas, também, para evidenciar as variações em relevantes indicadores econômicos como a receita bruta, o lucro bruto e os resultados fiscal e contábil, bem como a dimensão da diferença entre essas duas últimas variáveis em menos 39,4%. Isso teve origem no aumento de 16,2% no lucro contábil, que foi superior à variação 6,5% no resultado tributário. Esta pesquisa não investigou essa diferença, tratada na literatura estrangeira como BTB, que pode ter sido causada, por exemplo, por ajustes temporários⁷⁷, planejamento tributário ou, até mesmo, evasão fiscal. Os dados do período 2005-2007 dessa Tabela estão atualizados pelo IPCA médio de 2008-2009 e estão descritos na Tabela 4 e indicam a receita e o lucro brutos com elevação real.

A comparação entre os anos 2008 e 2009 está consolidada na Tabela 5 – Resultados nos anos 2008 e 2009 – e surpreendeu a variação positiva de 547,4% do lucro contábil, pois as novas regras contábeis foram as mesmas para os anos 2008-2009 e, em princípio, não seriam causados, preponderantemente, pela crise internacional, pelo fato de a receita e de o lucro

⁷⁶ A amostra examinada representou 48% das empresas de lucro real.

⁷⁷ Descompasso no momento do reconhecimento de uma receita ou despesas no lucro contábil e fiscal.

brutos não terem variado na mesma proporção (foram de -3,97% e -2,86%, nessa ordem). Contribuiu também o fato de o resultado fiscal ter variado de forma tão distinta – o lucro fiscal não apresentou toda essa distorção, aumentando apenas 7,4% – pois as novas receitas e despesas não deveriam ocasionar tanta diferença nos lucros contábil e tributário, em virtude de esses contribuintes não terem optado pelo RTT.

Os efeitos dos novos critérios de reconhecimento de despesas, custos e receitas também foram investigados na análise dos setores agricultura, comércio, indústria e serviços. Na comparação entre si dos períodos 2008-2009 e 2005-2007, como bem demonstra a Tabela 6 – Comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007, por setor –, se constata não ter ocorrido significativa variação nas receitas e lucros brutos dos setores em relação ao total, ao contrário das demais variáveis. Importante frisar que nenhum setor apresentou diferença positiva nesses dois períodos, ou seja, o lucro fiscal foi sempre inferior ao contábil.

A Tabela 8 – Resultados nos anos 2008 e 2009 por setores – sintetiza a variação entre esses dois anos para os quatro setores, onde os principais destaques são a variação positiva de 76,9% no lucro fiscal da indústria e de 856,5% no resultado contábil do setor de serviços.

Os resultados desses períodos, individualizados, pelos quatro setores estão descritos nos itens 4.1.2.1 a 4.1.2.4 e cabe ressaltar algumas constatações relevantes, como, por exemplo, o comércio⁷⁸, que foi o único setor com alteração positiva nas cinco variáveis.

Os resultados evidenciados por esta pesquisa foram representativos, pois a amostra representou 73% das empresas de lucro real não optantes pelo RTT e 48%⁷⁹ do total das empresas desse regime tributário, no biênio 2008-2009. Entretanto, como a partir de 2010 o RTT tornou-se obrigatório para todos, sem a alternativa de opção, e, além disso, novas normas contábeis, elaboradas pelo CPC – e validadas pelos órgãos reguladores de contabilidade, como CVM e CFC – entraram em vigor em 2010, novos estudos são aguardados, pois, inquestionavelmente, serão muito importantes para completar este trabalho, assim como confirmar, de forma mais cabal, a redução do IRPJ e CSLL, no biênio 2008-2009, para as empresas não optantes pelo RTT, bem como investigar os efeitos dessas novas normas contábeis sob uma perspectiva macroeconômica.

⁷⁸ Tabela 11 – Setor Comércio – comparação da média do período de 2008 a 2009 com a do período de 2005 a 2007.

⁷⁹ Esse é o percentual que representa as 69.712 empresas da amostra em relação ao total de empresas de lucro real (146.213). O total de não optantes foi de 95.059, até 31/12/2010.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Eduardo de. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza** – a lógica, como ferramenta jurídica, delimitando conceitos, demonstrando as arquiteturas da incidência, e revelando as ideologias contidas no discurso jurídico do imposto. São Paulo, 2006. Dissertação (mestrado em direito) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26/03/1999. **Diário Oficial da União**. Congresso Nacional. Brasília, DF, 1999.

-----, Decreto-lei n. 1.598, de 26/12/1977. **Diário Oficial da União**. Congresso Nacional. Brasília, DF, 1977.

-----, Instrução Normativa RFB n. 1.023, de 13/04/2010. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo. Brasília, DF, 2010.

-----, Instrução Normativa RFB n. 11, de 22/02/1996. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo. Brasília, DF, 1996.

-----, Instrução Normativa RFB n. 964, de 17/08/2009. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo. Brasília, DF, 2009.

-----, Lei n. 6.404, de 17/12/1976. **Diário Oficial da União**. Congresso Nacional. Brasília, DF, 1976.

-----, Lei n. 9.249, de 27/12/1995. **Diário Oficial da União**. Congresso Nacional. Brasília, DF, 1995.

-----, Lei n. 9.316, de 23/11/1996. **Diário Oficial da União**. Congresso Nacional. Brasília, DF, 1996.

-----, Lei n. 11.638, de 28/12/2007. **Diário Oficial da União**. Congresso Nacional. Brasília, DF, 2007.

-----, Lei n. 11.941, de 27/05/2009. **Diário Oficial da União**. Congresso Nacional. Brasília, DF, 2009.

-----, Medida Provisória n. 449, de 04/12/2008. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo. Brasília, DF, 2008.

BLAKE, J. *et al.* *The Relationship between Tax and Accounting Rules – the Swedish Case*. **European Business Review** 97 (2), 1997, p. 85-91.

BULHÕES PEDREIRA, José L. **Imposto sobre a Renda** – Pessoas Jurídicas. Vol. 1, Rio de Janeiro: Justec. 1979.

CALIJURI, Mônica S.S. **As novas normas de convergência contábeis e seus reflexos para os contribuintes**. In: MOSQUERA, Roberto Q; LOPES, Alexsandro B. (coordenadores). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011.

CARVALHO, Paulo B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CHARNET, Ana Carolina S. **A dedutibilidade no contexto do imposto de renda pessoa jurídica**. 2008. Dissertação (mestrado em direito) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Conceitual Básico**: Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 01 (R1)**: redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, 2010⁸⁰.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 02 (R2)**: efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis. Brasília, 2010⁸¹.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 04 (R1)**: ativo intangível. Brasília, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 06 (R1)**: operações de arrendamento mercantil. Brasília, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 07 (R1)**: subvenção e assistência governamentais. Brasília, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 08 (R1)**: custos de transação e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários. Brasília, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 10 (R1)**: pagamento baseado em ações. Brasília, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 12**: ajuste a valor presente. Brasília, 2008.

⁸⁰ Ano da primeira revisão (R1).

⁸¹ Ano da segunda revisão (R2).

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 13**: adoção inicial da lei nº. 11.638/07 e da medida provisória nº. 449/08. Brasília, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 14**: instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração e evidenciação. Brasília, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico CPC 30**: receitas. Brasília, 2009.

EBERHARTINGER, E.; e KLOSTERMANN, M. *What if IAS/IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective*. Working Papers / Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, 01. Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, WU Vienna University of Economics and Business, Vienna, 2006. Disponível em <<http://epub.wu.ac.at/1096/1/document.pdf>>. Acesso em 04/07/2011.

FONSECA, Alessandro A. **A tributação da renda e sua correlação com os princípios contábeis geralmente aceitos**. In: MOSQUERA, Roberto Q; LOPES, Alexsandro B. (coordenadores). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

FORMIGONI, Henrique *et al.* Diferença entre o lucro contábil e lucro tributável: uma análise sobre o gerenciamento de resultados contábeis e gerenciamento tributário nas companhias abertas brasileiras. **Brazilian Business Review – BBR** 2009, Vol. 6, nº 1, p. 44-61.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir O. (coordenador). *O planejamento tributário e a Lei complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 196-199.

GUENTHER, D. *et al.* *Financial Reporting, Tax Costs, and Book-tax Conformity*. **Journal of Accounting and Economics** (November), 1997, p. 225-248.

HAVERALS, J. *IAS/IFRS in Belgium: Quantitative Analysis in the Impact on the Base Burden of Companies*. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 16, 2007, p. 69-89.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

HIGUCHI, Hiromi *et al.* **Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática**. São Paulo: IR Publicações, 2010.

HOFFMANN, Suzy G. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999.

HOOGENDOORN, M.N. *Accounting and Taxation in Europe – Comparative Overview*. **The European Accounting Review** vol.5:Supplement, 1996, p. 783-794.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis**. São Paulo: Atlas, 1994.

IPPOLITO, Marcelo B. **A linguagem contábil e a hipótese de incidência e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real**. São Paulo, 2005. Dissertação (mestrado em direito) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

------. Lucro contábil – crepúsculo ou ressurgimento. São Paulo: **Cad. Estudos nº 1 FIECAFI** out/1989.

-----; *et al.* **Manual de contabilidade societária** – aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

KIRSCH, H.; OLSSON, S. *Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples*. Skatteny, 2008, pp. 746-757.

LAMB, M.; *et al.* *International Variation in the Connections between Tax and Financial Reporting*. **Accounting and Business Research** 28 (3), 1998, p. 173-188.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LOPES, Alexsandro B; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

------. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

-----; LIMA, Iran S. **Contabilidade e controle de operações com derivativos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

MARTINS, Eliseu (org.). **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

------. **Ensaio sobre a evolução do uso e das características do valor justo**. *In*: MOSQUERA, Roberto Q; LOPES, Alexsandro B. (coordenadores). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

MARQUES, José L. **A evolução histórica e legal do lucro contábil e tributável no Brasil**. São Paulo, 1995. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP.

MARTINS, Gilberto; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MILLS, L. *Book-tax differences and Internal Revenue Service adjustments*. **Journal of Accounting Research** 1998, n 36(2), p. 343-356.

MOSQUERA, Roberto Q. **O conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Dialética, 1998.

-----; LOPES, Alexsandro B. (coordenadores). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

-----; LOPES, Alexsandro B. (coordenadores). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 2º volume**. São Paulo: Dialética, 2011.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos (CSLL, PIS e Cofins)**. São Paulo: Frase Editora, 2005.

NOBES, Christopher. *A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses, and how to apply it under IFRS*. *Certified Accountants Educational Trust*, Londres, 2003.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: APEC, 1969.

QUEIROZ, Luis César Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro, Forense, 2003.

SILVA, Alexandre S. **Análise das formas de reconhecimento da receita na contabilidade: um enfoque do conceito econômico de lucro**. São Paulo, 2000. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SCHOUERI, Luís E. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: MOSQUERA, Roberto Q; LOPES, Alexsandro B. (coordenadores). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

TANG, Tanya Y.H. *Book-Tax Differences, a Proxy for Earnings Management and Tax Management – Empirical Evidence from China*. SSRN 19/11/2005. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?abstract_id=872389>, acessado em 23/10/2010.

TZOVAS, C. *Factors Influencing a Firm's Accounting Policy Decisions when Tax Accounting and Financial Accounting Coincide*. **Managerial Auditing Journal** 4, p. 372-386, 2006.

UTUMI, Ana C.A. **O ágio nas operações de fusões e aquisições em face das novas regras contábeis**. In: MOSQUERA, Roberto Q; LOPES, Alexsandro B. (coordenadores).

Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

WEFFORT, Elionor F.J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

ZIMMERMANN, Jochen; GONCHAROV, Igor. *Earnings management when incentives compe: the role of tax accounting in Russia*. SSRN 18/02/2005. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622640>, acessado em 23/10/2010.