

CARLOS HENRIQUE CROSARA DELGADO

**A INTEGRAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS E SEUS
REFLEXOS NO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Associado Dr. Gerd Willi Rothmann

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2017

CARLOS HENRIQUE CROSARA DELGADO

**A INTEGRAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS E SEUS
REFLEXOS NO IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para habilitação ao título de Mestre em Direito, na subárea de Direito Tributário, integrada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Gerd Willi Rothmann.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2017

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Gerd Willi Rothmann, meu orientador e verdadeira referência como docente e advogado. Sou muito grato pela oportunidade que me concedeu de ser seu aluno, pelo grande aprendizado adquirido ao longo do tempo, pela sua proximidade e constante orientação, desde os trabalhos acadêmicos mais simples até os mais complexos.

Aos Professores Roberto Quiroga Mosquera e Heleno Taveira Torres, que teceram críticas construtivas e apresentaram valiosas considerações no tocante ao direcionamento, à definição do conteúdo e aos cortes metodológicos a serem traçados para efeito de delimitação desta obra.

Aos Professores Luís Eduardo Schoueri e Paulo Ayres Barreto, pela assiduidade e pela constante preocupação quanto ao aprimoramento do ensino jurídico no Brasil. As disciplinas que ministraram nos anos de 2014 e 2015 ampliaram meus conhecimentos e municiaram-me de rica e vasta bibliografia, muito útil ao preparo desta dissertação.

Aos meus colegas de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, pela amizade, pelas críticas, sugestões apresentadas e pelo aprendizado adquirido nas interessantes e, não raro, calorosas discussões doutrinárias havidas em sala de aula, cujas ideias que ali nasceram serviram de forte inspiração acadêmica e profissional.

À minha família, pelo constante apoio e pela compreensão durante as muitas horas de estudo e pesquisa.

À lembrança do meu querido avô, Antônio Crozara (*in memoriam*), grande exemplo de retidão e caráter. Muito obrigado pela confiança em mim depositada e pelo apoio constante prestado em todos os momentos em que precisei. Dedico a você este trabalho.

RESUMO

DELGADO, Carlos Henrique Crosara. A integração das normas contábeis internacionais e seus reflexos no imposto sobre a renda. 2017. 276 fls. Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

Este trabalho tem por objetivo investigar, à luz do ordenamento jurídico tributário brasileiro (em especial a Lei n.º 12.973/2014 e o Código Tributário Nacional), os principais efeitos, na tributação da renda, causados pelas alterações conceituais e materiais trazidas pela Lei n.º 11.638/2007, na esfera dos direitos societário e contábil brasileiros, tendo ela iniciado o processo de convergência/harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais (IFRS), trazendo profundas modificações no tocante aos critérios de escrituração de receitas, custos e despesas, dentre outras questões, bem como alterado o plano de contas do próprio balanço patrimonial em si, extinguindo contas então existentes, introduzindo outras e, por fim, trazendo novas regras e princípios para efeito de classificação contábil, alinhados às práticas internacionais. A nova contabilidade, que se tornou de observação obrigatória para fins tributários, criou um novo conceito de patrimônio (o *societário*, regido principalmente pelo *princípio da substância econômica sobre a forma jurídica*, eminentemente contábil) bem distinto daquele apurado sob a égide da contabilidade antiga (*civil*, regido pelo *direito civil*) e também veio a produzir efeitos substanciais na apuração dos *resultados societários* a serem reportados. Este trabalho - inicialmente – explora os objetivos buscados pela contabilidade enquanto ciência e examina as relações existentes entre ela e o direito, em ambiente de interdisciplinaridade, respeitados os campos objetivos, métodos e princípios inerentes às duas ciências. Em seguida, trata-se da interpretação das normas jurídicas contábeis à luz do ordenamento jurídico e, depois, para efeito de contextualização, é traçado um panorama das principais alterações introduzidas pela Lei n.º 11.638/2007. Firmadas essas premissas iniciais, chega-se ao cerne deste trabalho, que consiste – em primeiro lugar – num reestudo do fato gerador do imposto de renda, agora inserido num contexto de nova realidade contábil, que despertou a necessidade de aprofundamento no estudo de conceito de *renda realizada* e de *renda acrescida* por força de oscilações de valores contábeis. Em segundo lugar, com apoio no direito nacional e comparado, busca-se pesquisar a adequação jurídica de se adotar o IFRS como ponto de partida para a apuração do lucro tributável das empresas para fins de incidência do IRPJ, identificando-se os principais efeitos daí decorrentes. Ao final, é apresentado um exame

crítico de todos os aspectos favoráveis e desfavoráveis inerentes a esta adoção, e nossas conclusões.

Palavras-chave: Direito e Contabilidade. Interdisciplinaridade. Interpretação do direito contábil. IFRS. Lei n.º 11.638/2007. A “nova” contabilidade brasileira. Fato gerador do IRPJ. Realização da renda. Prós e contras na adoção do IFRS como ponto de partida para a apuração do lucro tributável. Reflexos tributários.

ABSTRACT

DELGADO, Carlos Henrique Crosara. Integration of international accounting rules and its effects in the income tax. 2017. 276 pages. Master – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2017.

This essay has as target to investigate in the light of the Brazilian Tax Law system (specially Law number 12.973/2014 and Brazilian National Tax Code) the main effects concerning the income taxation caused by conceptual and material alteration brought by Law number 11.638/2007 in the Brazilian corporate and accounting Law, which released an harmonization and convergence process to introduce in Brazil the international accounting patterns (IFRS), bringing substantial alteration concerning the criteria of booking revenues, costs and expenses, among other issues, as well as had changed the structure of the balance sheet itself (new accounting framework), extinguishing existing accounts, introducing other ones and finally establishing new rules and principles applicable to accounting classification in line with the international patterns. The Brazilian new accounting became obligatory for tax purposes, creating a new concept of heritage (the *corporate heritage*, mainly ruled by principle of *economic substance over legal form*, which is essentially an accounting principle) way different from the one previously in force at the time of the *old accounting* (*civil heritage*, ruled by the Civil Law) and also produced substantial effects concerning the corporate results to be reported. This essay – initially – studies the purposes of the accounting as a Science, and also examines the relationship between it and Law, in an interdisciplinary background, being respected each field of investigation, methods and principles of both Law and Accounting sciences. Afterwards, this essay will study the interpretation of accounting rules enacted by Law in line with the legal system. Next, for a better contextualization, it is drafted an overview of key alterations brought by Law number 11.638/2007. Once these initial premises are solid then the most relevant purpose of this essay is reached, which consists – firstly – in a restudy of the taxable event for the corporate income tax, now in a context of a new accounting, which led naturally to the necessity of studying deeper the concept of *realized income* and the *accrued income* sourced from variation of accounted values. Secondly, with the support of national and comparative Law, this essay researches the legal accuracy of adopting IFRS as a starting point to calculate the corporate income for taxation purposes, examining the most important tax effects. In the end, it will be presented

a critical analysis about the favorable and unfavorable aspects involved in this adoption and our conclusions.

Keywords: Law and Accounting. Interdisciplinary. Interpretation of accounting rules of Law. IFRS. Law number 11.638/2007. The “new” Brazilian Accounting. Income tax taxable event. Realization of income. Pros and cons in adopting IFRS as a starting point to calculate the taxable income. Tax effects.

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira de Companhias Abertas

APIMEC – Associação de Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BACEN – Banco Central do Brasil

BP – Balanço Patrimonial

BR-GAAP – Abreviatura de *Brazilian Generally Accepted Accounting Principles*, que traduzida para a língua portuguesa, significa “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil” antes da edição da Lei n.º 11.638/2007, momento em que a contabilidade brasileira ainda não havia sido adaptada aos padrões internacionais e, por isso, era fortemente regulamentada pelo Estado e influenciada pelo direito tributário.

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC – Código Civil

CCCTB – *Common Consolidated Corporate Tax Base*. Base de cálculo comum e consolidada para efeito de tributação pelo imposto de renda. Trata-se de tentativa apresentada pela União Europeia, buscando – entre os países que a constituem - uniformizar as bases de cálculo do imposto de renda das empresas.

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMN – Conselho Monetário Nacional

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DRE – Demonstrativo de Resultados do Exercício

FASB – *Financial Accounting Standard Board*. Conselho Internacional que fixa critérios a serem observados pelas empresas – no cenário internacional - em matéria de contabilidade financeira.

FCONT – Controle Fiscal Contábil de Transição

GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles* (Princípios contábeis geralmente aceitos).

IASB – *International Accounting Standard Board*. Conselho internacional que fixa normas contábeis a serem observadas pelas empresas no cenário internacional.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRS – *International Financial Reporting Standards*. Padrões internacionais de contabilidade a serem adotados pelas empresas, principalmente, no cenário internacional, em especial, nos seus balanços consolidados.

IN – Instrução Normativa

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

MP – Medida Provisória

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NPC – Normas e Procedimentos de Contabilidade

PCGA – Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto sobre a Renda (atualmente, corresponde ao Decreto n.º 3.000/99)

RTT – Regime Tributário de Transição

SHS – Schanz – Haig – Simons. Nomes dos autores que se dedicaram à elaboração de um modelo conceitual de renda, levando em conta critérios econômicos, considerando a renda poupada, consumida e imputada.

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

US-GAAP – *United States of America Generally Accepted Accounting Principles*. Princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos da América.

Sumário

INTRODUÇÃO E METODOLOGIA	16
CAPÍTULO I – CONTABILIDADE E DIREITO	26
1 A contabilidade e a sua finalidade primacial de mensuração do patrimônio das empresas e de seus desempenhos econômico-financeiros.....	26
1.1 O processo contábil – reconhecimento, mensuração e evidenciação de eventos econômicos que produzem efeitos no patrimônio e na renda	29
1.2 As diversas destinações da contabilidade: o acionista, o credor, o Fisco e o gestor empresarial	31
2 As ciências contábeis são sociais aplicadas: objeto e métodos de investigação	34
2.1 Contabilidade e ciências contábeis.....	34
2.2 Os princípios contábeis geralmente aceitos	36
2.3 Os diferentes padrões contábeis utilizados ao redor do mundo – uma breve visão comparativa	39
3 A contabilidade como objeto de interesse jurídico por meio do fenômeno de posituação - normatização da contabilidade	48
3.1 Relações entre os sistemas jurídico e contábil	48
3.2 Linguagem jurídica e linguagem contábil.....	54
3.3 A contabilidade e os direitos privado e processual civil	56
3.4 A contabilidade e o direito tributário	58
4 A Lei n.º 11.638/2007 e o surgimento de um novo direito contábil.....	62
CAPÍTULO II – NORMAS JURÍDICAS SOCIETÁRIAS, CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS: SUAS RELAÇÕES E RESPECTIVAS INTERPRETAÇÕES	67
1 Normas distintas, autônomas, com finalidades diversas que se “conversam”	67
2 A existência de pontos em comum entre:.....	69
2.1 Direito societário e direito contábil.....	69
2.2 Direito contábil e direito tributário	71
3 A intertextualidade no âmbito do direito contábil e do direito tributário: critérios e limites a serem observados	72

4	A interdisciplinaridade entre o direito tributário e a Contabilidade, para a boa compreensão do direito contábil: critérios e limites a serem observados na troca de informações entre os dois ramos do saber	75
4.1	Respeito à individualidade e à autonomia de cada ramo do saber: métodos de investigação e campos objetivos distintos.....	81
4.2	Fatos contábil e jurídico: institutos diversos, mas não comunicáveis.....	81
4.3	Canais de diálogo entre a Contabilidade e o direito tributário no plano normativo	82
4.3.1	Normas de reenvio	82
4.3.2	Norma de direito tributário atribuindo conceito ou efeito diverso a instituto contábil.....	84
5	Da interpretação das normas jurídicas contábeis.....	86
5.1	Interpretação contábil e interpretação jurídica. Noções contábeis e boa interpretação jurídica.....	87
5.2	Dos métodos de interpretação jurídica aplicados ao direito tributário e as normas jurídicas contábeis.....	89
5.3	Normas contábeis incorporadas por leis tributárias e princípios constitucionais tributários	91
5.4	Normas contábeis incorporadas por leis tributárias e normas gerais de direito tributário. Os limites dos artigos 109 e 110 do CTN	92
5.5	Normas contábeis incorporadas por leis tributárias e normas veiculadas pela legislação tributária ordinária.....	96
CAPÍTULO III – DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL INICIADO NO BRASIL PARA A INCORPORAÇÃO DOS CRITÉRIOS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – IFRS – ASPECTOS ESSENCIAIS E PRINCIPAIS VANTAGENS NA VISÃO DO DIREITO PRIVADO		
1	As características da “velha” Contabilidade brasileira (vigente até 31.12.2007) - a crítica dos especialistas	97
1.1	Forte interferência das normas tributárias.....	98
1.2	Papel estático e mero retrato patrimonial, distante da realidade econômica, sabidamente dinâmica e volátil	100

1.3	Pouca maleabilidade. Embasamento na forma jurídica. Normas cogentes impostas pelo Estado com pouco espaço para flexibilidade	101
2	Da necessidade de alteração dos padrões contábeis no Brasil:	102
2.1	Desenvolvimento econômico vivenciado pelo Brasil à época. Novo player no mercado internacional (exportador de capitais)	102
2.2	A necessidade de existência de uma só linguagem contábil nas relações empresariais globalizadas – Maior transparência e melhor compreensão das informações contábeis.....	104
3	A edição da Lei n.º 11.638/2007 e normas posteriores e a introdução dos critérios contábeis internacionais. Principais inovações e vantagens	105
3.1	Primado da essência econômica sobre a forma jurídica.....	107
3.2	Alterações no processo contábil - Novos critérios para reconhecimento e mensuração de eventos econômicos. Maior grau de subjetividade quando da execução das etapas do processo contábil.....	110
3.3	A introdução da visão prospectiva da nova contabilidade.....	115
3.4	A “purificação” da contabilidade e o afastamento da influência do direito tributário e da normatização do Estado. Sua regulamentação por meio de atos normativos expedidos por órgãos regulatórios de direito privado	116
4	Síntese das principais alterações contábeis perpetradas pela Lei n.º 11.638/2007.....	117
CAPÍTULO IV – DA NOVA CONTABILIDADE E DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA		121
1	Lucro contábil x lucro tributário – Relações entre as grandezas antes e depois do processo de convergência	121
1.1	Regimes de autonomia total, dependência total e dependência parcial entre os balanços contábil e fiscal	130
2	Da neutralidade tributária da alteração do padrão contábil e do Regime Tributário de Transição – RTT	135
3	O fato gerador do imposto de renda (artigo 43 do CTN): evolução doutrinária e as disponibilidades econômica e jurídica de renda na nova Contabilidade	150
3.1	Renda e meras oscilações de valores de natureza contábil	174
3.2	A nova Contabilidade e o princípio da realização da renda.....	178

3.3	Surge um novo conceito de renda tributável, a partir da contabilidade IFRS?...	183
3.3.1	O conceito de aquisição de disponibilidade de renda no padrão IFRS.....	185
3.3.2	A doutrina brasileira formada até o momento	186
CAPÍTULO V – DA INCORPORAÇÃO DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE IFRS E DA IDENTIFICAÇÃO DOS SEUS PRINCIPAIS REFLEXOS NO IMPOSTO SOBRE A RENDA – BREVE ESCORÇO HISTÓRICO E AVALIAÇÃO À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO E BRASILEIRO		
1	O processo de convergência contábil em outros países e os principais efeitos tributários sofridos, de acordo com a doutrina estrangeira:	190
1.1	Alemanha	190
1.2	Suécia	192
1.3	Áustria.....	194
1.4	Itália.....	195
1.5	Holanda	196
1.6	Estados Unidos.....	198
1.7	Bélgica.....	199
1.8	República Tcheca	201
1.9	Nova Zelândia	202
1.10	Índia.....	205
1.11	Portugal	207
1.12	Reino Unido	208
1.13	China	209
1.14	Coreia do Sul.....	209
1.15	Austrália	210
1.16	África do Sul	210
1.17	Canadá.....	211
1.18	Costa Rica	212
1.19	Chile.....	212

1.20	Sinopse	213
2	CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base X IFRS – A busca por uma base de cálculo padrão para efeitos tributários entre os países europeus e sua relação com o modelo IFRS	218
3	A experiência brasileira – Os problemas tributários vivenciados quando da instauração do processo de convergência. As correntes doutrinárias formadas até o momento	221
4	A visão dos contabilistas acerca da efetividade do padrão contábil IFRS para efeito de tributação da renda.....	223
5	A Lei n.º 12.973/2014 – Adoção obrigatória da nova Contabilidade para fins tributários	230
5.1	Um panorama geral da lei e a análise dos tratamentos tributários por ela dispensados às inovações contábeis	230
5.2	Lacunas da lei e consequências jurídicas	237
5.3	Análise crítica.....	238
6	Identificação dos argumentos contrários à adoção da contabilidade IFRS para fins tributários e seus efeitos nocivos no âmbito do imposto sobre a renda:.....	239
6.1	Necessidade de dados mais objetivos e seguros que sirvam de base à tributação. Consideração de eventos que ocorram apenas dentro do exercício fiscal	240
6.2	Forte subjetividade na avaliação de ativos e passivos. Questionamentos da parte das autoridades fiscais e possível contencioso tributário	241
6.3	Visão prospectiva e falta de certeza de materialização quanto aos eventos contabilizados ou seus efeitos futuros reconhecidos no presente. Renda potencial e risco de tributação de uma não renda.....	242
6.4	Problemas na realização da renda a ser tributada (timing)	243
6.5	Critérios diferentes de reconhecimento de receitas, custos e despesas que, por vezes, não se harmonizam com critérios jurídicos.....	243
6.6	Dificuldades práticas para o direito tributário acompanhar a essência econômica e as oscilações inerentes de mercado. Impossibilidade de efeito “montanha-russa” na tributação e necessidade de segurança jurídica	244
6.7	Distanciamento maior entre os lucros contábil e tributário. Necessidade de novos ajustes. Problemas de praticabilidade e aumento do compliance fiscal	245

7	Identificação dos argumentos favoráveis à adoção da contabilidade IFRS para fins tributários e seus efeitos benéficos no âmbito do imposto sobre a renda:	246
7.1	Redução dos custos de compliance (um balanço só para fins contábeis e regime de dependência tributária parcial com alguns ajustes).....	246
7.2	Tributação incidente sobre a renda em sua concepção econômica. A máxima de que “o lucro que serve para pagar dividendos serve para pagar impostos”	246
7.3	Possibilidade de tributação de ganhos - decorrentes da essência econômica - anteriormente não identificados pelo padrão contábil antigo. Fortalecimento da capacidade contributiva e da igualdade vertical.....	247
7.4	Possibilidade jurídica de se tributar outro patrimônio que não o civil, se for garantido aos contribuintes – com base na essência econômica – reconhecer - para fins fiscais - os ganhos e as perdas havidas.....	248
7.5	Possibilidade de tributação pelo mero acréscimo, evitando o diferimento indefinido da tributação pela ausência de eventos de realização (lock-in effect)	249
8	Um breve estudo acerca da conveniência da tributação da renda não realizada	249
9	Síntese dialética e principais conclusões	252
	CONCLUSÕES FINAIS	257
	BIBLIOGRAFIA	266

INTRODUÇÃO E METODOLOGIA

O tema objeto desta dissertação traz à tona a consciência quanto ao estudo de um assunto então esquecido, tido tradicionalmente como de relevância secundária tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência tributária brasileiras, mas que, nos últimos anos, felizmente vem resgatando sua importância e ganhando crescente atenção de juristas e contabilistas, que o ergueram à sua merecida estatura, uma vez tratar-se de matéria do maior interesse no tocante à tributação da renda, que assume relevância não só nacional, mas também internacional.

Trata-se de verdadeiro resgate quanto à necessidade do estudo¹ em torno das relações existentes entre a contabilidade e o direito tributário e dos efeitos que a aquela exerce sobre este, uma vez que são ramos do saber que inegavelmente guardam, entre si, diversas *intersecções cognitivas*, dentre elas o conceito de *lucro, ontologicamente contábil*, mas que o direito tributário normatizou, fazendo dele, uso constante e – por meio dos seus cortes metodológicos – molda-o de tal arte a se tornar útil aos propósitos da tributação, respeitadas suas regras e princípios próprios.

O momento para refletir detidamente sobre este tema não poderia ser mais oportuno, uma vez que, atualmente, com a edição da Lei n.º 11.638/2007 e, depois, a da Lei n.º 11.941/2009, os direitos societário e contábil brasileiros já foram sensivelmente alterados para que neles houvesse a incorporação dos padrões internacionais de contabilidade que, uma vez introduzidos, têm suscitado muitas dúvidas entre contabilistas e operadores do direito na seara da tributação.

No que tange ao direito tributário, é importante considerar que, já há algum tempo, foi revogado o chamado Regime Tributário de Transição – RTT e editada a Lei n.º 12.973/2014 (fruto da conversão em lei da Medida Provisória n.º 627/2013), que tem por objeto disciplinar – para fins tributários – os efeitos decorrentes da mudança da contabilidade brasileira.

¹ Fala-se em resgate da discussão entre a contabilidade e o direito tributário, pois este assunto já foi - de certo modo – tratado no passado (mesmo que sem a profundidade metodológica suficiente), à época da edição da Lei n.º 6.404/76, que deu nova regulamentação às sociedades por ações e, no seu artigo 177, estabeleceu que as demonstrações financeiras das empresas devem obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos. Já naquele tempo, o lucro apurado pela contabilidade era de interesse do direito tributário para efeito de apuração do lucro tributável. Em virtude da edição dessa lei, um ano depois, foi baixado o Decreto-lei n.º 1.598/77, que – em matéria de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ - veio a disciplinar os efeitos tributários inerentes, ajustando o lucro contábil às necessidades do direito tributário.

Apesar de já haver lei tributária específica disciplinando a matéria, muitas questões ainda gravitam em torno da nova contabilidade e dos seus efeitos na tributação, até por conta das *lacunas* existentes na Lei n.º 12.973/2014 e da necessidade de reexame de conteúdo, alcance e extensão do fato gerador do imposto de renda, agora dentro dessa nova realidade contábil, sem ignorar o fato de que se trata de assunto ainda muito recente no Brasil, sendo que apenas alguns estudos aprofundados a respeito foram publicados até o presente momento (além de outros, que ainda estão sendo objeto de elaboração).

Levando em conta este cenário doutrinário ainda em formação no Brasil, este trabalho – respeitados os seus limites - tem por objetivo colaborar com o aprofundamento teórico da matéria, precisando melhor as relações entre direito e contabilidade, primeiro identificando os canais de diálogo entre estes ramos do saber, verificando de que modo informações provenientes da contabilidade devem ser “filtradas” e interpretadas pelo direito tributário para que se tornem úteis à tributação e, segundo, aferindo se o atual lucro societário, apurado por meio dos padrões internacionais de contabilidade pode ser considerado ou não como um bom ponto de partida para a apuração do lucro tributável, com a oitiva doutrinária de autores respeitados – nacionais e internacionais - em sentidos favorável e contrário, sem prejuízo do firmamento de posição de nossa parte, a ser construída ao final, em regime de síntese dialética.

Efeito natural do trabalho a ser desenvolvido é a abertura das portas da interdisciplinaridade entre as ciências jurídica e contábil, até porque não poderá tal tema ser suficientemente tratado apenas com a análise da “letra fria” da lei, havendo necessidade de primeiro buscar, fora do direito, uma ideia sobre as feições da nova contabilidade e entendê-las conceitualmente à luz das Ciências Contábeis, para – de posse de todas essas noções conceituais – então voltar ao ordenamento para compreender melhor como e por quais razões este assunto foi cortado e recortado pelo legislador do modo que foi, principalmente, o tributário.

Em outras palavras, primeiro é de rigor entender o assunto enquanto “bruto” (ontológico), tal como tratado no seu campo de saber de origem. Só depois disso é que se reúnem condições suficientes para compreender o conceito “lapidado” pelo direito e tecer considerações críticas sobre a relação de compatibilidade entre este e o ordenamento jurídico tributário.

Pode-se, de certo modo dizer, que a escassez de estudos em torno deste tema tem a ver diretamente com o conteúdo do currículo que vem sendo atualmente ministrado nas faculdades de Direito brasileiras que, em grande parte, contribui para a incipiência de estudos interdisciplinares no Brasil. Felizmente, esta realidade tem mudado.

Cabe constatar que até hoje, de modo geral, a grade curricular das faculdades de Direito brasileiras ainda atribui maior peso e relevância ao ensino das chamadas *disciplinas jurídicas* propriamente ditas, sendo tímido até o momento o ensino de *disciplinas extrajurídicas* nos bancos acadêmicos, com exceção de algumas². Também é embrionário – em nível de graduação - o estudo da interdisciplinaridade entre o Direito e os outros ramos do saber.

Tal tendência se deve, principalmente, ao *positivismo jurídico*, que ainda marca fortemente o ensino jurídico no Brasil e, possivelmente, em vários outros países do mundo. Por essa razão, Goffredo Telles Jr.³ assevera que os estudantes de Direito passam cinco anos estudando a “Disciplina da Convivência Humana”, todavia não estudam outras ciências correlatas cujos institutos são objeto de positividade pelo Direito e, por essa razão, tornam-se também normas de convivência humana, de conhecimento obrigatório dos operadores do Direito.

Se, por um lado, o *positivismo* é importante dogmática e metodologicamente para o Direito, por ter o condão de definir precisamente o seu objeto de investigação e seus métodos, criando a necessária identidade própria para diferenciar as Ciências Jurídicas das outras ciências, por outro lado, se levado às últimas consequências, ele fatalmente tornará o pensamento jurídico *demasiado hermético*, ilhado e limitado às fronteiras do ordenamento posto, impedindo qualquer “conversa” ou “troca de informações” com o meio externo e com outras ciências, que se considera fundamental, principalmente, quando o Direito normatiza institutos e conceitos que não são originariamente jurídicos. Isso certamente prejudica o progresso jurídico-científico.

² E.g. Sociologia Jurídica, Filosofia do Direito, Economia etc.

³ No original: “Durante cinco anos do Curso, matérias muitas e diversas são explicitadas e estudadas. Mas, reparem, todas elas se prendem umas com as outras. Relacionam-se pelos seus primeiros princípios, pelos seus fundamentos, pelos fins que almejam. Em verdade, podemos até dizer que, durante todo o Curso numa Faculdade de Direito, só cuidamos de uma única disciplina: A Disciplina da Convivência Humana.” (TELLES JÚNIOR, Goffredo. **Palavras do amigo aos estudantes de direito**: bosquejos extra-curriculares, proferidos no escritório do professor em 2002. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003, p. 2.)

Esta tendência cultural a uma total impermeabilidade do Direito a eventos externos acaba por limitar a atuação dos juristas e operadores do Direito a uma condição passiva de meros intérpretes de normas jurídicas tal como positivadas, (tendo por preocupação maior buscar a *subsunção lógico-formal* de fatos às normas jurídicas) e de também de meros “resolvedores” de conflitos já instaurados, especialmente, no âmbito do Poder Judiciário.

Dentro dessa concepção, ficam relegadas, ao segundo plano, as chamadas *questões extrajurídicas* (e.g. sociais, políticas, econômicas, contábeis etc.), apesar de levadas em consideração pelo legislador no processo de positivação e de, muitas vezes, constarem *expressamente* nos textos das normas jurídicas, repercutindo, pois, no conteúdo, na extensão e no alcance dessas mesmas normas, cujas definições constituem trabalho que compete – por excelência - aos operadores do Direito. Portanto, eventos externos ao Direito, mas positivados, devem ser conhecidos – ao menos em linhas gerais - pelos juristas, pois tal conhecimento certamente os auxiliará quando do processo de interpretação do Direito e na construção do sentido das normas jurídicas.

Caminhando na direção oposta ao positivismo exacerbado, cabe constatar que a sociedade – sobretudo em função do elevado desenvolvimento tecnológico e econômico experimentado nas últimas décadas - tem se tornado cada vez mais *complexa e dinâmica*, assim como as relações sociais e econômicas entre as pessoas, contexto este que vem alterando a maneira pela qual os operadores do Direito devem agir em relação a terceiros, especialmente, com seus clientes.

Nessa linha, de mero intérprete de normas jurídicas e de “resolvedor” de lides já postas, a nova atuação dos profissionais do Direito que hoje vem sendo exigida, sobretudo pelos empresários, é a de *caráter estratégico*, ou seja, a de auxiliá-los na formatação dos seus modelos de negócios, de modo que se tornem eficientes do ponto de vista empresarial e que atinjam as metas de resultado traçadas, sem prejuízo da segurança jurídica e da necessidade de se estimar e quantificar riscos futuros.

É dizer, o profissional do Direito deve não apenas pensar juridicamente, mas sim aliar o seu pensamento jurídico às necessidades empresariais de seus clientes para caminhar na direção dos resultados que eles pretendem atingir. Isso naturalmente faz com que o operador do Direito passe a pensar não somente como tal, mas também como empresário e como empreendedor. Para tanto, é preciso que se passe a conhecer minimamente as diversas

variáveis que interferem *direta e indiretamente* na atividade empresarial, para então saber como atuar e satisfazer as demandas de seus clientes.

Essa mudança de paradigma, exigida pelo mercado, vem levando o profissional do Direito a aperfeiçoar sua atuação, forçando-o a adquirir novos conhecimentos, matriculando-se em cursos de pós-graduação para conhecer outras disciplinas, tais como Finanças, Administração de Empresas, Economia, Contabilidade etc., abrindo-se, a partir daí, as portas da interdisciplinaridade.

Em reforço ao alegado, de se notar que a sociedade – à medida que se torna mais complexa – demanda do Direito e das autoridades competentes uma resposta justa e suficiente para regulamentar as relações jurídicas que travam, respeitado o nível de complexidade inerente, exigindo que o ensino do Direito nas cátedras passe a se tornar *inter e até multidisciplinar*, de modo a formar profissionais mais capacitados a resolver os novos desafios que se lhe apresentam. Do contrário, esses profissionais não estarão preparados para assimilar e resolver os desafios, cada vez mais difíceis, que perante eles se instaurarão e, conseqüentemente, não serão capazes de bem exercer suas funções, sucedendo daí grande insegurança jurídica, cujas conseqüências são as piores possíveis.

Adicionalmente, cabe observar que essas novas tendências devem ser acompanhadas também pelo Poder Judiciário, já que cabe a ele, em última instância e com força de coisa julgada, resolver as lides que lhe são endereçadas. Ou seja, devem os magistrados transcender o positivismo exacerbado e o formalismo processual para assimilarem a complexidade que hoje circunda a sociedade e compreenderem melhor os conflitos que a afligem e lhe são direcionados para uma solução, pois só assim poderão interpretar e aplicar melhor o direito positivo material às lides. Não devem os magistrados, pois, isolarem-se no texto frio da lei e examinarem só o que consta dos autos, mas também – com apoio em outros conhecimentos e nas suas *máximas da experiência* - compreender todas as variáveis jurídicas e extrajurídicas relevantes que gravitam em torno do caso concreto.

Partilha desse entendimento, já há bom tempo, o professor José Eduardo Faria⁴, que, ao se debruçar sobre o assunto, concluiu que a estrutura curricular das faculdades de Direito

⁴ São palavras do autor: “Tal conciliação está a exigir dos cursos jurídicos uma reflexão multidisciplinar capaz de (a) desvendar as relações sociais subjacentes quer às normas quer às relações jurídicas, e (b) fornecer aos estudantes não só métodos de trabalho mais estimulantes e eficazes, mas, igualmente, disciplinas novas e/ou reformuladas. É o caso, por exemplo, da inserção do estudo do direito nas ciências sociais, de maior ênfase à História do Direito, da introdução de Metodologia do Ensino Jurídico e Metodologia do Ensino do Direito como matérias obrigatórias, da revalorização da Filosofia do Direito, especialmente na parte relativa à

deve se tornar mais multidisciplinar, de modo a melhor formar os alunos para compreenderem mais precisamente o espírito das normas jurídicas a partir do melhor conhecimento dos fatos extrajurídicos por elas regulados.

É justamente dentro desse contexto que se insere o tema sobre o qual se pretende dissertar, que, pelo grau de dificuldade que ostenta, reclama diálogo interdisciplinar entre as Ciências Jurídicas e outras ciências (neste trabalho, em especial, as Ciências Contábeis) para a melhor exegese e a aplicação do direito positivo.

A tributação, em termos singelos, é o fenômeno por meio do qual o Estado – respeitadas as regras, princípios e limites traçados pelo ordenamento jurídico – retira dos particulares uma fração de seus respectivos patrimônios para daí obter os recursos suficientes de que necessita para atingir o *interesse público*, sua legítima razão de ser enquanto instituição, garantindo ao povo a satisfação de seus direitos individuais e sociais constitucionalmente previstos.

Trata a tributação de fenômeno multifacetado que constitui objeto de investigação de diversas ciências, cada uma delas estudando-a de acordo com a sua própria perspectiva, valendo-se de cortes metodológicos, métodos e critérios próprios de investigação. Interessa a tributação às Ciências Econômicas, às Finanças Públicas, à Contabilidade e ao Direito.

No que tange às Ciências Contábeis, foco maior deste trabalho, têm elas, essencialmente, a finalidade de criar métodos para a avaliação do patrimônio das pessoas jurídicas e suas mutações, com a apuração dos resultados auferidos ao cabo de um dado exercício. A “nova” contabilidade introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, por sua vez, busca a avaliação desse patrimônio essencialmente sob a *ótica econômica* e toda a sua complexidade, buscando medir efeitos patrimoniais que transcendem um mero exercício.

É importante destacar que a contabilidade presta valioso serviço à tributação, uma vez que muitas bases de cálculo dos tributos são apuradas por meio de informações

hermenêutica jurídica, e da análise adensada das relações de natureza complexa (conflitos do tipo "capital x trabalho"; "governo x comunidade"; "produtores x consumidores"). Não se trata de agregar de modo sistemático (SIC) mais disciplinas a um currículo já sobrecarregado, mas de resgatar a própria organicidade do curso. Entre outras razões porque o desafio de um ensino formativo e interdisciplinar não se limita ao mero relacionamento do direito com a economia, a sociologia, e a ciência política, sendo indispensável valorizar o estudo do direito num marco teórico em condições de oferecer uma perspectiva e crítica dos institutos jurídicos e das relações sócio-econômicas que lhes deram origem e função." (g.n.). (FARIA, José Eduardo. **A realidade política e o ensino jurídico**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67101/69711>>. Acesso em: 25/01/2016.)

escrituradas nos registros contábeis. Dentre estes tributos, está o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, objeto deste trabalho.

Tradicionalmente, a base de cálculo do IRPJ tem como ponto de partida o chamado *lucro societário*, isto é, aquele lucro que é apurado de acordo com as normas e padrões contábeis geralmente aceitos. Apurado o lucro contábil, este sofre uma série de ajustes previstos pela legislação tributária (adições, exclusões e compensações) para então servir aos fins da tributação. Tais ajustes eram então disciplinados pelo Decreto-lei n.º 1.598/77.

O lucro societário, até então apurado mediante adoção de normas de direito privado (Lei n.º 6.404/76 antes do processo de harmonização, precisamente até 31.12.2007), tinha por finalidade primacial atender ao interesse, principalmente, do Fisco e dos *credores*, que buscam na contabilidade, respectivamente, informações úteis à arrecadação de tributos e acerca do patrimônio da empresa devedora, particularmente, se ela dispõe de bens e recursos suficientes para honrar o pagamento da dívida quando do seu vencimento.

Fato é que o lucro tributável deve constituir fonte segura e contínua de arrecadação, todavia, há necessidade imperiosa de o lucro tributável constituir *renda disponível* nos termos do artigo 43, do Código Tributário Nacional.

Ocorre que a contabilidade brasileira sofreu profundas modificações conceituais com a edição das Leis n. 11.638/2007 e 11.941/2009, que introduziram, no Brasil, os padrões internacionais de contabilidade e os novos critérios para a escrituração de custos, despesas e receitas. Tal lei criou uma *nova* modalidade de patrimônio, qual seja o *patrimônio societário*, distinto daquele regido pelo direito civil.

Dentre outras consequências, a obediência aos comandos traçados pelas referidas leis fez com que a Contabilidade tivesse como foco maior o *mercado*, isto é, os *acionistas* e também outros *stakeholders*, de modo que as empresas passassem a apurar lucros societários fundados não mais com alicerce na forma jurídica das relações travadas pelas entidades, mas sim levando em conta a essência econômica dessas relações. Logo, os lucros medidos pela nova contabilidade tornaram-se *diferentes* daqueles apurados sob a égide do regime jurídico contábil vigente até 31.12.2007⁵. E esta apuração do lucro contábil pela nova Contabilidade foi considerada de observância obrigatória pela Lei n.º 12.973/2014 para efeitos tributários.

⁵ Até 31.12.2007, a contabilidade então vigente preocupava-se em apurar apenas o resultado de fato auferido ao cabo do exercício, disponível para a empresa e para os seus acionistas. Já com a nova contabilidade, passou a ser necessária a estimativa de fluxos futuros de caixa a serem auferidos pelas empresas com base nos recursos de que dispõem. Nesse sentido, cabe trazer alguns excertos do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, *in*

Isso posto, o grande desafio atual que se põe diante dos tributaristas – em matéria de IRPJ - é o de avaliar se este novo lucro contábil presta para fins de tributação, isto é, se representa *disponibilidade econômica* ou *jurídica* sobre renda, tal como dispõe o artigo 43, do Código Tributário Nacional ou, se por outro lado, os padrões internacionais contábeis (IFRS) incorporados no ordenamento jurídico brasileiro⁶, em determinados casos, podem gerar problemas, isto é, a apuração de lucros societários que não correspondem à *renda* considerada como fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Para tanto, o fato gerador do imposto sobre a renda deverá ser reestudado agora sob um novo contexto.

É dizer, a nova ordem contábil vigente no Brasil deu novo conteúdo *quantitativo e qualitativo* ao lucro das empresas, bem diferente daquele que se apurava sob a égide do regime jurídico anterior. É nesse ponto que o estudo reclama primeiramente a compreensão das dimensões do novo lucro contábil⁷ apurado e as finalidades por ele perseguidas para, de posse desse conhecimento, trazer a questão aos domínios do direito tributário.

Da leitura das questões postas acima, parece haver um possível conflito entre normas contábeis e normas tributárias (antinomia), já que as primeiras, por ostentarem objeto finalidades próprias distintas das normas tributárias, por vezes, podem com elas conflitar.

verbis: “As informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e a sua capacidade, no passado, de modificar esses recursos são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro. (...) As informações sobre os resultados são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar fluxos de caixa a partir dos recursos atualmente controlados por ela.” (grifos nossos).

⁶ Fala-se hoje no chamado direito contábil, isto é, o conjunto de normas jurídicas que tem por objeto regular a Contabilidade. A Contabilidade foi largamente positivada e, em sendo assim, passa a ser de interesse do Direito, razão pela qual deve ser conhecida pelos seus operadores. É importante frisar que a Lei n.º 11.638/2007, ao modificar os parágrafos terceiro e quinto, do artigo 177, da Lei n.º 6.404/76, delegou competência legislativa a órgãos privados para editarem normas, pronunciamentos técnicos tratando de princípios, regras e normas de interpretação contábil alinhados com os padrões internacionais, a serem observadas pelos empresários e contabilistas. Dá-se o nome de direito contábil ao conjunto de normas legais e infralegais que disciplinam a Contabilidade. Mas adiante, retornaremos a este assunto.

⁷ Aqui cabem bem as observações de Paulo de Barros Carvalho: “Todo aquele que pretende aproximar-se desse tributo terá que observar de perto a vida das empresas. Essas sociedades, células indispensáveis para a movimentação econômica do país, demonstram que o trato com o direito tributário requer a consideração direta da linguagem contábil-fiscal, com sua particularíssima simbologia, cuidadosamente juridicizada pela legislação específica (...). Poder-se-ia advertir que sempre tudo se passa assim, porquanto as normas jurídicas estariam, invariavelmente, percutindo com a linguagem social, com o que estou de acordo. Todavia, no caso dos registros contábeis, essa linguagem se interpõe acima da linguagem social e abaixo da camada linguística do direito posto. É um estrato a mais, que o cientista do direito não pode esquecer, tratando, como se trata, de discurso voltado para uma finalidade precípua, qual seja, a de estabelecer o procedimento técnico indispensável ao estabelecimento intersubjetivo dos fatos relevantes para o convívio socioeconômico. Os sistemas contábeis, com suas regras de formação e de transformação rigorosamente explicitadas, dão espaço a um cálculo operacional próprio, além de toda a gama de dificuldades de cunho semântico e pragmático que sabemos existir.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 591.)

Todavia, trata-se apenas de conflito aparente, uma vez que, na Ciência do Direito, não deverá haver *antinomias*, cabendo ao jurista investigar os campos objetivos e as finalidades de cada uma das normas jurídicas em estudo, de modo a distinguir quais são seus espectros de atuação e até que ponto uma norma se aplica em detrimento da outra, o mesmo se podendo dizer em relação aos diversos princípios e regras que orientam o ordenamento jurídico. Este é, em linhas gerais, o caminho a ser trilhado neste trabalho.

Feito o devido introito, cabe agora traçar breves linhas sobre a metodologia que se pretende seguir neste trabalho.

De início, no capítulo I, serão examinados o conceito de contabilidade e os objetivos por ela buscados e pelas Ciências Contábeis, a partir dos diferentes modelos por ela idealizados e praticados ao redor do mundo. Feito isso, ainda no capítulo I será investigado o processo de positivação da Contabilidade, isto é, quando ela passa a ser regulamentada pelo Direito por meio de normas jurídicas, deixando de ser assunto de interesse das Ciências Contábeis e passando a ser objeto de atenção do Direito.

Em seguida, no capítulo II, serão estudadas as relações existentes entre as normas jurídicas societárias, contábeis e tributárias dentro do ordenamento jurídico, bem como os fenômenos de *intertextualidade* (vários textos jurídicos tratando de um dado assunto contábil, que dialogam entre si) e de *interdisciplinaridade* (diálogo entre direito positivo e Ciências Contábeis), uma vez que esse intercâmbio de informações é de assaz relevância para bem entender o direito contábil e também para o correto enfrentamento do objeto deste estudo, respeitado o grau de complexidade que ele ostenta. Em arremate, serão investigados os métodos de interpretação jurídica a serem dispensados às normas jurídicas contábeis, dentro do ordenamento jurídico tributário.

Estando bem firmes as premissas estudadas nos capítulos I e II, no capítulo III, serão examinadas – em linhas gerais – as características da “velha” Contabilidade e todas as críticas contra ela lançadas pelos especialistas, as circunstâncias vivenciadas pelo Brasil, à época, que levaram à necessidade de instauração do processo de harmonização e convergência e, então, serão expostas as principais feições da “nova” Contabilidade. Ao final, para melhor visualização das inovações havidas, será desenhado um breve quadro sinóptico comparativo, que mostrará – em linhas gerais - como era a Contabilidade e como ela ficou.

Vencidas essas três primeiras etapas, atinge-se a maturidade necessária para adentrar no “coração” deste trabalho, localizado nos capítulos IV e V.

No capítulo IV, será apresentado um estudo acerca da evolução doutrinária brasileira acerca do fato gerador do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ até 31.12.2007.

Em seguida, serão examinados estudos doutrinários sobre esse mesmo assunto, mas, dessa vez, levando em conta o “novo figurino contábil”, que teve o condão de criar um novo conceito de patrimônio distinto daquele de direito civil. Neste capítulo, busca-se estudar, em linhas gerais, a mudança havida na apuração do *lucro societário*, ponto de partida para a apuração do *lucro tributário* e as novas relações entre essas grandezas, de modo a investigar se o segundo representa – no todo ou em parte – disponibilidade econômica ou jurídica de renda, identificando-se eventuais pontos de conflito. Para tanto, analisaremos a fundo o artigo 43 do CTN e revisitaremos – em breves linhas – o conceito de renda, a sua realização e os sistemas *accrual* e *realization*.

Por derradeiro, chega-se ao capítulo V, em que será inicialmente feito um estudo – dentro do direito comparado - acerca da viabilidade de adoção do IFRS para efeitos de tributação da renda em diversos países do mundo, tendo por objetivo verificar que tipos de problemas esses países têm enfrentado e quais as soluções que foram por eles adotadas, até para ter algum parâmetro para avaliar o estudo realizado, sobre esse assunto, pela doutrina brasileira formada até o momento, já levando em conta as regulamentações veiculadas pela Lei n.º 12.973/2014 e suas *lacunas*, que serão exemplificadas. Por último, serão expostas, uma a uma, as principais vantagens e desvantagens na adoção do IFRS como ponto de partida para a apuração do lucro tributável, com a formação da nossa opinião sobre o assunto, e, ao final, serão apresentadas as nossas principais conclusões, tiradas de todas as premissas estudadas ao longo deste trabalho.

CAPÍTULO I – CONTABILIDADE E DIREITO

1 A contabilidade e a sua finalidade primacial de mensuração do patrimônio das empresas e de seus desempenhos econômico-financeiros

Pode-se dizer, em termos singelos, que a Contabilidade busca, a partir de critérios e métodos próprios, mensurar a *riqueza* (essencialmente o *patrimônio*) das pessoas jurídicas e suas variações (positivas e negativas), ao longo do tempo, levando em conta um dado intervalo de tempo. O período de tempo em apreço é também conhecido como *exercício*⁸.

Por patrimônio, dentro de uma *concepção civilista*, pode-se compreendê-lo como sendo uma *universalidade* composta de bens, direitos e obrigações com conteúdo econômico de titularidade de um determinado ente (pessoa física ou jurídica). Por *renda*, pode-se considerar, dentro do contexto que se está a tratar⁹, como sendo o *acréscimo patrimonial positivo* verificado num dado intervalo de tempo. Por prejuízo, pode-se conceituá-lo como a *variação negativa* do patrimônio de um exercício para outro.

Cabe informar que até 2007, o conceito de patrimônio era *essencialmente jurídico*, ou seja, baseado na *propriedade* tal como conceituada pelo *direito civil*¹⁰, estampado no artigo 91, do Código Civil¹¹.

Todavia, após 2007, com a Lei n.º 11.638/2007, o *patrimônio societário* passou a ser o padrão adotado pelas pessoas jurídicas, que corresponde ao conjunto de todos os bens e direitos sobre os quais o titular *tem a prerrogativa de exploração da atividade econômica*, com todas as vantagens (aferição de receitas) e riscos inerentes (insucesso empresarial, prejuízos etc.) a ele transferidos.

⁸ Segundo a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Deliberação n.º 29/86: “Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.”

⁹ A esta altura, não convém aprofundar a discussão em torno das demais conceituações econômicas de renda, tais como renda-produto, renda-consumo ou renda psíquica, bem como se a renda-produto também constitui fato gerador do imposto de renda, à luz do artigo 43, do CTN. Todavia, este tema será revisitado quando do estudo do fato gerador do imposto de renda sob a égide do novo figurino contábil.

¹⁰ Convém verificar que, antes e depois da vigência da Lei n.º 10.406/2002, já existiam disposições na legislação comercial tratando de bens integrantes do patrimônio comercial (e.g. fundo de comércio, aviamento, bens imateriais etc.).

¹¹ “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

Tal mudança se deu por conta do chamado *princípio da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica*, introduzido no sistema normativo brasileiro pela Lei n.º 11.638/2007 cujo detalhamento será tratado mais adiante, no momento oportuno.

Ou seja, para a nova Contabilidade, não importa se a entidade é *proprietária*, *locatária* ou *comodatária* de um determinado bem ou direito, tampouco se pode dele juridicamente dispor ou não. Se ela o explora e com ele auferir receitas e despesas que impactam o seu resultado, pode ela considerá-lo como um bem seu, ao menos para fins contábeis. O exemplo que frequentemente se apresenta para a ilustração desse ponto é o do arrendamento mercantil (*leasing*). No regime contábil antigo, era o *arrendante* (proprietário do bem pela forma jurídica) quem registrava, no seu ativo, o bem arrendado. Na nova Contabilidade, é o *arrendatário* (quem de fato usa o bem e o explora economicamente) quem registra o bem no seu ativo.

Assim, cabe ao empresário – à luz da essência econômica do seu negócio – exercer, em conjunto com os seus executivos e consultores, o juízo de valor necessário para saber quais lançamentos contábeis deverão ser realizados, para então saber quais bens, direitos e obrigações integrarão ou não o seu patrimônio, levando em consideração as peculiaridades do seu negócio, sempre à luz da essência econômica¹².

Com base nesse julgamento, o patrimônio de uma determinada entidade poderá ser um ou outro, não havendo como fugir desta inevitável *subjetividade*, ainda que exercida de modo *prudente*. Isso, sem dúvida, afeta diretamente as feições da contabilidade e as informações por ela apresentadas.

Vê-se a partir daí que a Contabilidade, que, antes consistia num arcabouço de regras a serem cumpridas *objetivamente*, com esteio na forma jurídica (fundamentalmente o direito

¹² Neste momento, é oportuna a observação de Edison Carlos Fernandes: “Uma das principais alterações verificadas nas práticas contábeis brasileiras, em decorrência da adoção do padrão internacional, foi o abandono do registro contábil puramente formular, isto é, que segue uma forma pronta e acabada, tradicionalmente reconhecida como adequada. O IFRS introduz na legislação brasileira o registro contábil com base no julgamento de cada caso concreto, o que traz, desde logo, duas relevantes implicações: de um lado, a contabilidade deixa de ser atividade exclusiva do contabilista, passando a integrar outros setores da (SIC) empresas, como o industrial, o financeiro, o de serviços etc.; de outro, essa tarefa multi e interdisciplinar requer a atuação destacada dos profissionais da área jurídica, que habitualmente já exercem o ofício do julgamento. Assim, não só a tarefa contábil se abre à participação do profissional do direito, como este passa a ser um profissional decisivo no exercício daquela tarefa”. (grifos nossos). (FERNANDES, Edison Carlos. Lei n.º 11.638/2007: a reaproximação da Contabilidade ao Direito. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A – Vol. II**. São Paulo: Quartier Latin, p. 137.)

civil), passou a se lastrear na *visão subjetiva* do empresário e dos seus consultores (dentre eles primeiramente o contabilista, obviamente, e o advogado) que estão à frente do negócio, ficando a cargo deles a decisão final de – com apoio no direito contábil - reconhecer ou não um dado evento econômico como pertencente ao patrimônio corporativo, mormente efetuar os lançamentos contábeis numa ou noutra conta da contabilidade, com este ou aquele valor, levando em conta a *essência econômica* do evento.

Feita essa contextualização, cabe seguir adiante esclarecendo que a avaliação final da contabilidade é retratada num documento chamado *balanço patrimonial*¹³, que, ao final do exercício, expõe, a todos os utentes da contabilidade, a quantidade total de bens e direitos (ativos) e obrigações (passivos), e a diferença entre estes (patrimônio líquido) que uma determinada empresa tem.

Além da posição patrimonial das empresas num dado tempo, tida como *estática*, a Contabilidade também tem por função explicitar o *desempenho*, isto é, os resultados auferidos pelas empresas ao cabo de um dado exercício, sendo essa posição de caráter *dinâmico*. Se esse resultado for *positivo*, será chamado de *lucro* (que é a *renda* auferida pelas pessoas jurídicas) e, se for *negativo*, será chamado de *prejuízo*. O documento contábil em que são demonstrados os resultados de uma dada empresa, ao final de um dado exercício, é o *Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE*¹⁴.

Para desempenhar sua função, a contabilidade registra, em *linguagem própria*, todos os fenômenos que alteram *positiva e negativamente* o acervo patrimonial das empresas. Ao conjunto formado a partir desses registros (organizados em livros e documentos) dá-se o nome de *escrituração contábil*¹⁵. Exemplos de registros contábeis são: livros-caixa, razão, registro de inventário (para estoques de mercadorias e matérias-primas) etc.

A nova Contabilidade também trouxe a necessidade de demonstração dos *fluxos de caixa* auferidos pela empresa, de modo a demonstrar melhor a sua liquidez, bem como o grau de aproximação entre os resultados reconhecidos em regime de competência com os fluxos financeiros correspondentes, reconhecidos em regime de caixa¹⁶.

¹³ Conforme artigo 176, inciso I, da Lei nº. 6.404/76.

¹⁴ Conforme artigo 176, inciso III, da Lei nº. 6.404/76.

¹⁵ Segundo Antonio Lopo Martinez: “A escrituração, ou representação gráfica dos fatos administrativos, é a aplicação das normas estabelecidas pela Contabilidade para se descrever o patrimônio, as variações que ele sofreu e os resultados que nasceram dessa variação.” (MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no direito tributário**. 2002. Dissertação de Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2002, p. 63.)

¹⁶ Conforme artigo 176, IV, da Lei nº. 6.404/76, com a redação dada pela Lei nº. 11.638/2007.

Mensurando o patrimônio, os resultados obtidos pelas empresas, decorrentes de suas atividades sociais e fluxos financeiros correspondentes, a contabilidade assume função *eminentemente informativa*, servindo para munir diversos tipos de usuários com informações que lhes possibilitem tomar decisões que podem afetar a rotina empresarial¹⁷. Exemplos desses usuários são: o acionista, o credor, o gestor, o Fisco etc.

1.1 O processo contábil – reconhecimento, mensuração e evidenciação de eventos econômicos que produzem efeitos no patrimônio e na renda

A Contabilidade, para cumprir as funções que lhe são afetas, percorre um caminho natural que, segundo Alexandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera¹⁸, é chamado de *processo contábil*, sendo ele composto basicamente de três etapas, a saber:

a) Reconhecimento: envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica de acordo com o plano contábil existente.

b) Mensuração: consiste em saber – uma vez definida a classificação contábil do evento econômico - qual o valor a ser escriturado (*e.g.* se o histórico, histórico corrigido, justo etc.).

c) Evidenciação: trata de demonstrar para os agentes externos – em termos claros e devidamente organizados – os dados colhidos e registrados nas duas etapas anteriores do processo contábil.

¹⁷ Conforme o Pronunciamento CPC 00, que traz a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Quanto às finalidades perseguidas pela Contabilidade, vale transcrever um excerto desse pronunciamento: “Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários. Demonstrações contábeis elaboradas 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, tais como: (a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais; (b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas; (c) avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios; (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade; (e) determinar políticas tributárias; (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos; (g) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou (h) regulamentar as atividades das entidades.” (grifos nossos). (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pareceres e normas técnicas. Brasília. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 25/06/2016.)

¹⁸ MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. O direito contábil. Fundamentos conceituais. Aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, pp. 57-58.

Na fase de reconhecimento, o contabilista constatará se um determinado evento merece ou não ser reconhecido como relevante pela contabilidade, isto é, se tem ou não o condão de *aumentar* ou *reduzir* o patrimônio de uma determinada empresa. É importante notar, a esta altura, que à contabilidade não interessam outros eventos que não os dotados de valor econômico.

Uma vez dotado de valor econômico, deve o contabilista, em observância às normas contábeis, decidir em que conta será registrada este evento (se no ativo, no passivo, no patrimônio líquido ou no resultado). Nesse particular, a escrituração é realizada mediante adoção do *método das partidas dobradas*, isto é, dois lançamentos contábeis, sendo um a débito, e o outro a crédito. Nessa linha, a cada débito corresponderá um crédito de igual valor¹⁹.

Ocorre que, para efeito de registro de débitos e créditos em contas contábeis, haverá a necessidade de se atribuir, a eles, *valores numéricos*, o que se faz na fase de mensuração.

Neste ponto, cabe registrar que, até 31.12.2007, a Contabilidade, então vigente, normalmente adotava – em regra - o *custo histórico*, isto é, aquele valor existente na data da assinatura ou da realização do negócio que gerou a aquisição de bem ou direito, a contração da dívida, a receita etc. Normalmente esse valor era referido em algum documento (contrato, fatura, nota fiscal etc.).

Todavia, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 11.638/2007, o novo regime contábil passou a dar mais ênfase ao chamado *valor justo*, que, em tese, representaria mais fielmente a realidade econômica do evento, isto é, o valor que seria o ativo vendido ou passivo liquidado no mercado por meio de avença entre partes não relacionadas e desinteressadas, descontados os impostos faturados, margens e despesas²⁰. Adiante este tema será mais bem explorado.

Por fim, a evidenciação consiste na publicação, aos utentes, de todas as informações contábeis devidamente organizadas num plano de contas que segue um determinado padrão contábil, para que possa ser sistematicamente compreendido por aqueles que fazem uso

¹⁹ “Não há débito(s) sem crédito(s) correspondente(s)”, conforme Equipe de Professores da FEA/USP. (IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord.). **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 43.)

²⁰ Conforme artigo 183, parágrafo primeiro, alíneas “a” e “b”, da Lei n.º 6.404/76, com as alterações promovidas pela Lei n.º 11.638/2007.

dessas informações, podendo haver *notas explicativas* para melhor elucidação de questões mais complexas pontuais, de interesse tanto da entidade quanto de seus *stakeholders*²¹.

Em palavras mais diretas, mas de grande clareza, segundo Roberto Quiroga Mosquera e Aleksandro Broedel Lopes, o processo contábil nada mais é do que “uma forma de interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade”²².

Ocorre que a realidade econômica não é retratada pela Contabilidade tal como sucede no mundo fenomênico, isto é, no seu *estado natural*, uma vez que os eventos correspondentes são escriturados mediante adoção de critérios técnicos estudados e desenvolvidos pelas Ciências Contábeis.

Daí vem a advertência oportuna de Fábio Konder Comparato²³, no sentido de que “(...) os fatos econômicos não passam para os livros contábeis no estado bruto, mas são traduzidos, simbolicamente, em conceitos e valores; ou seja, são previamente estimados e valorados, segundo um critério determinado em função de uma finalidade específica”.

Logo, o processo contábil é composto de etapas e de critérios, criados pelo homem, que tentam representar a realidade econômica por intermédio de um *modelo teórico*, que, valendo-se de abstrações e simplificações, reduz o nível da complexidade prática da realidade externa que busca retratar, tornando-a mais praticável.

Daí, portanto, que a realidade econômica a ser retratada pela contabilidade passa por “filtros” criados pelas Ciências Contábeis, sendo *destilada* até se tornar passível de passar pelo processo contábil acima referido.

1.2 As diversas destinações da contabilidade: o acionista, o credor, o Fisco e o gestor empresarial

Conforme esclarecido acima, a contabilidade contém diversas informações acerca da situação patrimonial de uma dada entidade e, por assim ser, pode fornecer informações a diversos interessados, com as mais variadas finalidades.

²¹ Conforme artigo 176, parágrafo quarto, da Lei n.º 6.404/76.

²² MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Aleksandro Broedel. Op. Cit. p. 59.

²³ COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareces de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 32.

Ocorre que, para cada tipo de destinatário da contabilidade, haverá a necessidade de se fornecer, a ele, estas ou aquelas informações, de modo a suprir os seus mais variados interesses particulares.

Nessa linha, existe a chamada *contabilidade societária*, que hoje – com as mudanças perpetradas pela Lei n.º 11.638/2007 - é basicamente destinada ao *investidor*, que busca informações sobre a situação econômica da empresa em que já é acionista ou em que pretende vir a sê-lo, notadamente para ter uma boa noção acerca dos seus potenciais atual e futuro para a geração de fluxos de caixas e dividendos, bem como eventual potencial de valorização dos papéis da entidade no mercado acionário.

Tal se pode dizer, pois os investidores, de modo geral, estão preocupados ou em receber dividendos que remunerem os seus investimentos ou então, num determinado momento, alienar os papéis por eles adquiridos no mercado bursátil, para que aufram os maiores ganhos de capitais possíveis. Trata-se, pois, de uma Contabilidade essencialmente calcada na *substância econômica*, com toda a *volatilidade* a ela inerente.

Nessa contabilidade, para atrair investidores há uma tendência natural de se tentar mostrar um quadro econômico *mais favorável e sólido*, mas ao mesmo tempo responsável, marcado por uma maior robustez no patrimônio e na liquidez dos recursos da empresa. Trata-se, portanto, de uma contabilidade que busca trazer um *contexto atrativo*, que encoraje o apetite para o risco e para o aporte de investimentos.

Na sequência, existe a contabilidade que é criada para atender aos *interesses dos credores* (principalmente os bancos), tendo esta a finalidade, basicamente, de refletir, ao credor, o *patrimônio* e a *liquidez* suficientes para saldar o passivo contraído, assim que chegar o seu prazo de vencimento.

Ou seja, a ideia que permeia esse modelo é a de *segurança*, de demonstrar a existência de informações contábeis com *lastro econômico* para o credor ficar tranquilo quanto ao pagamento de seu crédito quando do vencimento²⁴. Do contrário, haverá risco de inadimplência, que poderá contribuir para o aumento da taxa de juros a ser praticada no

²⁴ Trata-se de uma Contabilidade conservadora, isto é, que superdimensiona os passivos e subdimensiona os ativos. Segundo Alexandre Evaristo Pinto: “(...) Como resultado da aplicação do conservadorismo, as demonstrações contábeis refletem o valor mínimo que poderia ser obtido pelos credores para fins de garantia dos créditos, bem como eventual liquidação da empresa”. (grifos nossos). (PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 6. São Paulo: Dialética, 2015, p. 15.)

contrato de mútuo ou, a depender da situação patrimonial da empresa, poderá até mesmo inviabilizar a operação.

Também há a *contabilidade fiscal*, que interessa obviamente ao Fisco, servindo de base para a apuração de tributos devidos (sobretudo aqueles que incidem sobre a *receita bruta* e a *renda*). Na verdade, propriamente não há uma contabilidade fiscal, pelo menos, no Brasil. O que sucede é que o direito tributário se vale da contabilidade societária como ponto de partida para a apuração de tributos, aplicando sobre ela ajustes previstos na lei tributária.

No entanto, a Contabilidade brasileira, até 31.12.2007, sofria forte influência da legislação tributária, mas tal tendência cessou a partir da edição da Lei n.º 11.637/2008²⁵.

A Contabilidade brasileira, existente até 31.12.2007, tinha a finalidade de servir aos propósitos, principalmente, do Fisco e dos credores. Ocorre que, com a edição da Lei n.º 11.638/2007, veio a lume a nova Contabilidade brasileira (societária), que passou a atender ao interesse dos investidores e, também, de diversos *stakeholders*, dentre eles, os credores. Ou seja, em tese, não haveria a necessidade de haver uma contabilidade para cada interessado, pois a ideia é que haja uma só para todos.

Por fim, há também a chamada *contabilidade gerencial*, ou seja, aquela que é destinada a atender as necessidades dos gestores das empresas, devendo traduzir a situação econômica da empresa do modo mais *realista* e *preciso* possível, para que, a partir dessas informações contábeis, seja possível tomar decisões corporativas corretas, sempre buscando a maximização dos resultados da empresa, sem, por outro lado, implicar riscos e prejuízos desnecessários aos acionistas. Aqui não há uma tendência *para mais* ou *para menos*, buscando-se retratar a situação do modo mais *exato* possível, do contrário, os gestores não terão condições de tomar decisões corporativas corretas, pondo em risco a continuidade da empresa.

Para Edison Carlos Fernandes, a contabilidade também interessa aos empregados e colaboradores das empresas, porque estes têm interesse na solidez destas para manterem seus postos de trabalho, bem como nos lucros auferidos por elas, uma vez que, por força de lei, têm direito a uma participação sobre ele. O autor também destaca a utilidade da escrituração

²⁵ Importante lembrar, todavia, que a Lei n.º 12.973/2014, no seu artigo 1º, tornou obrigatório para os contribuintes seguirem a nova contabilidade como ponto de partida para a apuração dos tributos que dela dependem. Nesse ponto, é possível imaginar que o empresário poderá enfrentar um *tradeoff*, de um lado, para maximizar seus resultados – na contabilidade societária – atraindo investidores e, de outro, arcar com o peso de uma tributação maior. Em regra, a contabilidade deve seguir a essência econômica (*accounting follows economics*), sem se deixar influenciar pelos efeitos tributários (neutralidade tributária).

contábil para os clientes das empresas, como modo de aferir uma eventual continuidade nos negócios entre as partes, os parceiros de negócios e a própria comunidade, no caso de uma empresa de grande porte situada em cidade pequena, cujos habitantes, em sua grande maioria, nela trabalham e dela dependem para viver²⁶.

2 As ciências contábeis são sociais aplicadas: objeto e métodos de investigação

2.1 Contabilidade e ciências contábeis

Conforme referido acima, a contabilidade tem por objeto mensurar a situação patrimonial das empresas e suas respectivas alterações ao longo do tempo.

Para tanto, registra, na sua escrituração, todos os eventos *economicamente* relevantes que tenham o condão de interferir *positiva* ou *negativamente* no patrimônio, bem como nos fluxos financeiros correspondentes.

Já as Ciências Contábeis têm por objeto o estudo dogmático de regras, métodos e princípios a serem adotados para que se torne possível essa mensuração patrimonial.

Isto é, as Ciências Contábeis buscam – no plano acadêmico - estabelecer critérios, modelos *objetivos* e *subjetivos* para que seja possível, à contabilidade, retratar eventos ocorridos no domínio econômico.

Todavia, as Ciências Contábeis não esgotam o seu estudo apenas na escrituração. Conforme observam Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Nelson Carvalho²⁷, a Contabilidade enquanto ciência teve grande evolução a partir do século XIX, deixando de se preocupar apenas com a escrituração pura e simples dos eventos econômicos e passando a focar a sua atenção em outros pontos, tais como a avaliação dos eventos contábeis, enquadramento da contabilidade entre outras ciências, a introdução da noção de custo de oportunidade etc.

Isto é, a contabilidade é o conjunto de técnicas que, uma vez executadas, têm como resultado final a escrituração contábil e também a divulgação de outros dados de interesse

²⁶ FERNANDES, Edison Carlos. **Direito contábil** (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos). São Paulo: Dialética, 2013, p. 31.

²⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO L., Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista contabilidade e finanças**, São Paulo, vol. 38, 2005, p. 10.

de seus usuários. Já as Ciências Contábeis se ocupam do estudo científico das técnicas que podem ser empregadas pela Contabilidade para alcançar seus objetivos.

A esta altura, convém fazer duas observações relevantes. A primeira é de que a realidade econômica objetiva propriamente dita que a contabilidade busca retratar nos informes contábeis é bastante *complexa e difícil* de mensurar objetivamente, não havendo, nesse caso, como imprimir foros de exatidão²⁸.

Para tornar viável e possível esse trabalho, as Ciências Contábeis fatalmente acabam por *abstrair*, ou seja, *desconsiderar* algumas peculiaridades da realidade econômica, cortando-a *metodologicamente* em alguns pontos para simplificá-la. Logo, a exemplo de outras, as Ciências Contábeis são estruturadas com base em *modelos*, que se erguem sobre normas e princípios próprios.

É dizer, a contabilidade não retrata os dados objetivos econômicos de modo *exato*, como se a realidade econômica fosse uma verdade única e indiscutível, mas sim *relativo*, por meio da sua lente de análise, revestida de normas, princípios e convenções próprias, que variam de país para país. São, na verdade, propostas de aproximação (*proxys*) criadas pelas Ciências Contábeis.

A ideia é sempre tentar descrever os eventos econômicos da forma mais *fidedigna* possível, dentro – é claro - dos propósitos desejados e para melhor suprir as necessidades dos destinatários. Ou seja, a contabilidade é uma *aproximação* criada a partir de um modelo teórico concebido pelas *Ciências Contábeis*, que tenta retratar a realidade econômica com o maior grau de precisão possível, segundo critérios próprios, para atender a uma ampla gama de interesses.

Nessa linha, a depender do modelo adotado, a realidade a ser retratada nos balanços poderá ser uma ou outra, muitas vezes chegando a conclusões e resultados *incompatíveis* entre si, radicalmente *diversos*.

²⁸ Aqui cabe bem a observação de Hartfield: “A exatidão matemática dos balanços, que o vulgo contempla administrativamente, é mera coerência interna e recíproca de lançamentos em partidas dobradas, simples exatidão formal. Mas entre a realidade econômica e a sua tradução contábil interfere, necessariamente, um juízo de valor, uma estimativa axiológica, cuja imprecisão e contestabilidade jamais poderão ser suprimidos, porque inerentes ao próprio processo de conhecimento.” (HARTFIELD, H.R. *apud* LOPES, Alessandro Broedel. A “política de balanço” e o novo ordenamento contábil brasileiro das companhias abertas. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011, p.17.)

Isso não significa, por outro lado, que um modelo é *certo* ou *errado*. Na verdade, interessa mesmo saber se um dado modelo é ou não coerente com suas próprias premissas, princípios e regras.

É justamente por isso que as Ciências Contábeis são humanas (sociais) e não exatas. A realidade que a Contabilidade busca retratar é inexata, percebida e interpretada de diversas maneiras ao redor do mundo. Trata-se, pois, de uma ciência social aplicada.

A segunda observação, na verdade já ventilada, é a de que a Contabilidade tem diferentes *destinatários*, que visam dela extrair informações voltadas à satisfação de seus interesses próprios.

Isso significa que, não apenas com relação ao modelo adotado, mas também a depender do destinatário, a contabilidade pode mudar substancialmente.

Frise-se que, com apoio nas premissas já firmadas anteriormente, nada há de errado nisso, já que a contabilidade, de função estritamente *informativa*, presta-se à tomada de decisões, de modo que a informação que um usuário busca pode ser perfeitamente distinta daquela buscada por outro.

2.2 Os princípios contábeis geralmente aceitos

Como toda ciência, as Ciências Contábeis também se apoiam em princípios²⁹, que inicialmente foram tratados pela Resolução CFC n.º 750/93, alterada posteriormente pela Resolução CFC n.º 1.282/2010³⁰.

À luz dessas resoluções, os princípios contábeis geralmente aceitos pela contabilidade brasileira são os seguintes:

(i) *Princípio da entidade*, que estabelece que o patrimônio da pessoa jurídica (bens, direitos e obrigações) não se confunde com os dos seus sócios. Ou seja, sócios e sociedade

²⁹ Segundo Hilário Franco: “Os chamados “princípios de Contabilidade geralmente aceitos não são em verdade, as causas geradoras da Contabilidade, mas normas e regras admitidas como preceitos básicos que devem assentar os registros contábeis e as demonstrações dela decorrentes, com a finalidade de representar de forma adequada a situação econômica, patrimonial e financeira de uma entidade, bem como seu resultado econômico em determinado período administrativo.” (FRANCO, Hilário. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1998, p. 78.)

³⁰ Esta resolução foi revogada e não valerá mais a partir de 01.01.2017. Mas é importante fazer menção a ela, pois os princípios em questão deixaram fortes marcas na contabilidade.

possuem autonomia patrimonial, e os bens, direitos e obrigações uns dos outros não se confundem.

(ii) *Princípio da continuidade*, que parte da premissa que a contabilidade deve considerar que a empresa exercerá suas atividades sociais por prazo indeterminado..

(iii) *Princípio da oportunidade*, que tem por objetivo registrar, de imediato, no balanço, todos os fenômenos que impliquem alteração patrimonial, de modo a garantir sua integridade e tempestividade, mesmo que os eventos registrados ostentem apenas razoável certeza de ocorrerem de fato (dentro, pois, do campo da probabilidade).

(iv) *Princípio do registro pelo valor original*³¹, que visa registrar os eventos econômicos, no balanço, pelos valores que foram efetivamente convencionados e pagos pelas partes (convencionados em documentos jurídicos e fiscais), que devem ser mantidos em boa guarda inclusive para reavaliações futuras.

(v) *Princípio da Atualização Monetária*, que estabelece que os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional, por conta da inflação, devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal (nominal) dos valores dos componentes patrimoniais³².

(vi) *Princípio da Competência dos Exercícios*, que estabelece que as receitas e as despesas devem ser reconhecidas contabilmente no momento em que são incorridas e em que assumem em favor do seu titular um caráter de definitividade à luz do ordenamento jurídico vigente³³, isto é, definitivamente constituído o negócio que gerará as receitas e as despesas (antigamente por meio dos negócios jurídicos correspondentes, agora de acordo com a essência econômica), independentemente do *embolso* ou *deseMBOLSO* de valores com os respectivos trânsitos em caixa.

(vii) *Princípio da Prudência ou Conservadorismo*, que determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior valor para os componentes do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

³¹ Com a edição da Lei n.º 11.638/2007, a contabilidade se afastou dos valores originais de mercado e passou a adotar *valores justos* para efeito de avaliação dos ativos e passivos.

³² Tal princípio não é mais utilizado, uma vez que a Lei n.º 8.200/91 extinguiu a correção monetária de balanço e a economia brasileira posteriormente foi desindexada durante o governo de Fernando Henrique Cardoso.

³³ O caráter de definitividade considerado para efeito de registro de eventos contábeis em regime de competência, até 31.12.2007, levava em conta elementos jurídicos, eminentemente de direito privado. Depois desta data, passou a seguir critérios econômicos.

É a partir desses princípios que se criam regras sobre as quais se erguem os modelos contábeis na experiência brasileira, sendo que vários desses princípios ficaram mantidos mesmo depois de deflagrado o processo de harmonização.

Hendriksen e Van Breda asseveram que - em contabilidade – existem generalizações obtidas por meio de raciocínios indutivos que levam à constituição dos chamados *postulados*, a partir dos quais os cientistas contábeis esperam deduzir princípios que sejam dotados de aplicação prática. A partir desses princípios é que são constituídas regras contábeis mais específicas³⁴.

Algumas entidades têm contribuído destacadamente na criação de princípios e regras contábeis, merecendo referência o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP (para as seguradoras), o Banco Central do Brasil – BACEN (para as instituições financeiras), a Comissão de Valores Mobiliários – CVM (para as sociedades por ações de capital aberto) etc.

Com a edição da Lei n.º 11.638/2007, que introduziu, na Contabilidade brasileira, os padrões internacionais de Contabilidade (IFRS), um novo princípio – já comentado – foi incorporado, a saber, o princípio da *prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica*, segundo o qual a Contabilidade – para efeito de escrituração - deve desprezar a forma jurídica e levar em conta o que o evento representa economicamente para a empresa, dentro do seu negócio. Nessa linha, o contabilista deve registrar, na contabilidade, os bens e os direitos sobre os quais a empresa tenha capacidade de explorar economicamente em seu favor, com a transferência a ela dos riscos inerentes, não importando, para este fim, qual é a forma jurídica subjacente (propriedade, posse, comodato, etc.³⁵).

A partir desse princípio, vários conceitos foram implementados como corolários diretos dele, tais como os princípios do registro de ativos pelo *valor justo* (ficando mitigado o custo histórico como base de valor), o reconhecimento de fluxos de caixa futuros *a valor presente* (visão prospectiva da contabilidade), a medição da vida útil dos bens do ativo e o teste de recuperabilidade (*impairment*) etc.

³⁴ HENDRIKSEN, Eldon; S. VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007, p. 28.

³⁵ A esta altura, convém sempre fazer menção ao exemplo emblemático dos contratos de *leasing*, cujos bens cedidos em arrendamento, até 2007, eram registrados na contabilidade do arrendante, por ele ser o proprietário (forma jurídica). A partir de 2007, com a Lei n.º 11.638/2007, os bens cedidos em arrendamento passaram a ser registrados na contabilidade dos arrendatários, já que eles podem explorá-los economicamente (essência econômica).

Sobre todos esses princípios é que se apoiam todas as regras contábeis que devem ser utilizadas pelos contabilistas na elaboração das demonstrações financeiras das empresas, cujo estudo pormenorizado e sistematizado de cada uma delas não constitui objeto do presente trabalho, que se restringe apenas ao exame acurado em torno do tratamento fiscal – em matéria de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ - decorrente da modificação de padrões contábeis promovida pelo processo de convergência/harmonização, que produziram efeitos sobre os resultados apurados pelas empresas.

Por outro lado, fato é que muitos desses princípios e regras acabam sendo positivados, tornando-se, portanto, objeto de interesse do Direito (direito contábil) e merecem, pois, a atenção do intérprete do direito tributário. Retornaremos a este ponto mais adiante.

2.3 Os diferentes padrões contábeis utilizados ao redor do mundo – uma breve visão comparativa

Misabel Abreu Machado Derzi e Fernando Daniel De Moura Fonseca³⁶, ao estudarem as diferentes tendências absorvidas pelos sistemas contábeis ao redor do mundo, notaram que elas sofrem influência considerável do *regime jurídico* adotado e do modo pelo qual as empresas financiam suas atividades, podendo elas ser divididas em dois grupos: **a)** as que financiam seus negócios mediante empréstimos contraídos por meio de instituições financeiras (*debt*), e **b)** as que financiam seus negócios por meio de investimentos baseados no capital aportado por investidores (*equity*).

Os autores acima mencionados repararam que as empresas que financiam seus negócios por meio de empréstimos no mercado bancário normalmente estão sediadas em países de tradição jurídica romano-germânica (*code law*), onde a contabilidade recebe maciça regulamentação do Estado, não sendo portanto muito maleável às mudanças, não raro, drásticas da economia, situação esta que desfavorece a expansão de um mercado de

³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Marco Diniz et al. (coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: uma homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 422.

capitais, volátil por natureza, cuja descrição demanda normas contábeis mais flexíveis e adaptáveis às mudanças do cenário econômico nacional e internacional.

O modelo contábil desses países tende a ser mais *conservador* (na Alemanha, por exemplo, o conservadorismo é uma forte característica que norteia seu regime contábil e influencia, por ato reflexo, seu sistema tributário), uma vez que a economia é movida essencialmente à base do *empréstimo bancário*, de modo que o credor busca na contabilidade a existência de bens e recursos que garantam o seu crédito em caso de inadimplência do devedor, nada mais. Portanto, trata-se de uma Contabilidade voltada aos interesses do credor.

Já as empresas que buscam financiamento nos mercados de capitais normalmente estão sediadas em países com tradição jurídica anglo-saxônica (*common law*), que por excelência é baseada nos costumes e nos precedentes jurisprudenciais, sem elevado grau de normatização do Estado.

Esse modelo jurídico torna a contabilidade mais livre, objeto de regulamentação apenas de entidades privadas, familiarizadas com a práxis do mercado, que emitem normas mais flexíveis e mais adaptáveis à mutante realidade econômica, favorecendo uma estruturação mais sólida do mercado acionário, com a atração de investidores.

Logo, trata-se de uma Contabilidade voltada aos interesses dos investidores, que querem, além de um *retrato estático* veraz e transparente da situação patrimonial da empresa, uma estimativa de seu potencial para gerar fluxos de caixa presentes e futuros (a noção do *filme*, por excelência, *dinâmica*).

Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins também compartilham desse entendimento, sustentando que a tradição jurídica de cada país influencia sobremodo as feições da Contabilidade³⁷. Caminhando nessa trilha, fato é que existem diversas contabilidades, cada uma delas servindo a um propósito específico, conforme já adiantado acima.

³⁷ No original: “A tradição legal afeta diretamente o tratamento contábil e sua operacionalização. Como linha geral, percebemos que nos países que adotam o direito romano a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso. O Brasil oferece um bom exemplo desse fenômeno. Temos a Lei n.º 6.404/76 que regula a contabilidade das sociedades anônimas e o plano de contas das instituições do sistema financeiro nacional (COSIF), por exemplo. A contabilidade brasileira é amplamente regulada com forte presença do governo na regulação de assuntos contábeis. A França, com seu Plan Comptable, oferece outro exemplo. Em países que adotam o direito consuetudinário, a contabilidade é menos regulada, ou, quando é regulada, essa regulamentação não é emitida pelo governo, e sim por órgãos de iniciativa privada. Inglaterra e Estados Unidos oferecem exemplos dessa situação.” (LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005, p. 53.)

Por essa razão, cada país acaba tendo um regime contábil que absorve bastante seus traços jurídicos, culturais, políticos etc. (e.g. US GAAP, BR GAAP, IFRS etc.). Essas características, aliadas a outras que serão examinadas a seguir, exercem forte influência sobre os princípios, as regras e as convenções contábeis de cada país, podendo, de certo modo, produzir efeitos no sistema tributário.

Vale conferir, a esse respeito, estudo realizado por Valnir Alberto Brandt³⁸, que, em interessante artigo, descreve – em linhas gerais e esclarecedoras - os diversos modelos contábeis adotados em diferentes países do mundo.

Num primeiro grupo, o autor cita o modelo britânico-americano, mais arrojado e seguido também pelos Países Baixos. Nesse modelo, a Contabilidade é mais voltada para os investidores e para o mercado acionário, uma vez que esses países possuem economias bastante desenvolvidas, amplos e diversificados mercados de capitais. Trata-se de Contabilidade bastante sofisticada para atender às várias necessidades dos investidores, sempre exigentes e em busca de maior retorno ou maior segurança.

Em seguida, o autor traz o modelo contábil continental, adotado pela maioria dos países europeus e pelo Japão. Tais países, apesar de economicamente fortes, em sua maioria, não possuem mercados de capitais tão desenvolvidos e sofisticados quanto os existentes nos países que adotam o modelo anterior.

A principal fonte de recurso para a realização dos negócios é o crédito proveniente das instituições bancárias. Por assim ser, esse modelo de contabilidade é bastante legalista, e as práticas contábeis tendem a ser fortemente conservadoras, uma vez que a preocupação maior é a de que a contabilidade reflita, com a maior precisão possível, conforme já vem sendo dito, a existência de bens suficientes para garantir os créditos dos bancos, em caso de inadimplência ou liquidação.

Na sequência, Brandt traz, à colação, o modelo sul americano, seguido pelos países que integram este continente (incluindo-se o Brasil). Esse modelo distingue-se dos dois anteriores basicamente porque existem, ou ao menos existiram, normas tributárias de ajustes para a neutralização dos efeitos da inflação que, por vezes, atingiu proporções estratosféricas em alguns países (como no próprio Brasil, no governo José Sarney, época em que a inflação

³⁸ BRANDT, Valnir Alberto. Modelos contábeis: suas tendências e influências. **Contab. Vista & Rev.** Belo Horizonte, vol. 9, n. 2, pp. 57-64, jun. 1998. Disponível em: <<http://spell.org.br/documentos/download/250087>>. Acesso em: 21/06/2015.

chegou a atingir o absurdo patamar de 80% ao mês. Felizmente, esse cenário foi substancialmente alterado).

Há também o modelo contábil combinado, que tem como origem um resquício relativo à queda do regime socialista, abrangendo os países que compunham a então União das Repúblicas Socialistas Soviéticas – URSS, em que persistiu um modelo dual de contabilidades, sendo uma delas conservadora e impregnada de determinações e formalidades legislativas para atender interesses do governo quando da vigência do regime socialista, e outra mais voltada a atender às atividades empresariais travadas em ambiente de mercado, tendo inspiração no modelo britânico-americano.

Vale esclarecer – com apoio no magistério de Brandt - que na contabilidade de países atualmente comunistas (como Cuba), todos os meios e recursos de produção são de propriedade do Estado, uma vez que não há propriedade particular neste regime. Aqui é necessário que o modelo contábil seja altamente uniforme, uma vez que todos os relatórios contábeis têm a necessidade primacial de munir um só ente, qual seja, o governo central, que figura como destinatário único das informações necessárias para que ele possa tomar as decisões que reputar adequadas.

É importante acrescentar também que muitas dessas informações são de caráter orçamentário, isto é, têm a ver com as receitas públicas à disposição do Estado, assumindo também importância dentro da órbita do direito financeiro.

Além disso, vale destacar que, no modelo contábil vigente em países comunistas, não há registro de compras e vendas de insumos e produtos finais, tal como se faz nas economias capitalistas. O Estado aloca, nas empresas públicas, uma determinada quantidade de recursos e espera, com isso, a produção de um número determinado de produtos a serem destinados aos seus cidadãos.

Brandt também chama a atenção para o modelo islâmico de Contabilidade, fortemente marcado pela religião muçulmana, sendo terminantemente proibido o registro contábil de operações que envolvam o pagamento de juros, uma vez que a religião muçulmana condena a prática da usura.

Todavia, tal modelo não se sustenta numa estrutura de contabilidade financeira e acaba pressupondo que as transações sempre devem ser realizadas a valores nominais à vista ou em prestações fixas, o que acaba não fazendo sentido, uma vez que se ignora o efeito do

dinheiro no tempo, compensado pela aplicação dos juros (consagrando a ideia do custo de oportunidade).

Tudo isso apenas para se concluir o seguinte: os mesmos eventos econômicos, a depender do modelo contábil em que são representados, fortemente impregnados por fatores jurídicos, culturais, políticos etc. podem gerar demonstrativos financeiros os mais variados possíveis.

A esse respeito, cabe aqui menção a um exemplo emblemático narrado por Roger Hussey³⁹, vivenciado pela Daimler-Benz AG, que pretendeu listar suas ações na bolsa de valores norte-americana (Nova Iorque) na década de 1990.

Para tanto, a legislação americana determina que a empresa estrangeira deve migrar do seu padrão contábil interno (no caso, o German GAAP) para o padrão americano (US GAAP). Ao assim proceder, em 1993, a Daimler-Benz AG que, conforme seu modelo contábil alemão da época detinha lucro apurado, ao final daquele exercício, de DM 615 milhões, com a mudança para o US GAAP, passou a registrar prejuízo de DM 1,839 milhões. O efeito é, portanto, bizarro.

Ora, mediante simples troca de padrão contábil, foi produzida uma mudança radical nas demonstrações contábeis da entidade, o que parece não fazer qualquer sentido, uma vez que ela não pode – ao mesmo tempo – ser *lucrativa* ou *deficitária*, já que a riqueza econômica a ser mensurada pela contabilidade, apesar de toda a sua complexidade, é uma só. Todavia, conforme enfatizado acima, as Ciências Contábeis trabalham com modelos e aproximações, e situações dessa natureza podem ocorrer.

Vê-se, portanto, que os modelos contábeis existentes mundo afora variam fortemente de modo que harmonizar toda essa heterogeneidade num padrão único é tarefa das mais difíceis.

Nessa linha, o papel desempenhado pelo padrão IFRS é fundamental e merece os melhores aplausos, uma vez que tem por objetivo justamente evitar situações extremas como a vista no exemplo acima, fornecendo parâmetros para a uniformização da linguagem contábil mundial, de tal arte que possa avaliar, de uma só maneira, o patrimônio das

³⁹ HUSSEY, Roger. **Fundamentals of international financial accounting and reporting**. Singapore: World Scientific Publishing Co., 2011. pp. 32-34. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=N56ne9UG4sIC&pg=PA31&lpg=PA31&dq=financial+statement+daimler+benz+profit+us+gaap+loss+german+gaap+1993&source=bl&ots=pZmmVXdZar&sig=sypaxnU5CzZVzzgpcpr4oi76ygc&hl=en&sa=X&ei=kx6IVYzjEYqoQHfpZGgDA&ved=0CDEQ6AEwBQ#v=onepage&q=financial%20statement%20daimler%20benz%20profit%20us%20gaap%20loss%20german%20gaap%201993&f=false>>. Acesso em: 25/06/2015.

entidades, pouco importando as regras locais de contabilidade, ao menos quando o critério de comparabilidade se inserir dentro do contexto internacional.

Em outras palavras, a adoção do IFRS ajuda a reduzir o nível de *assimetria contábil* entre os diferentes padrões, permitindo melhor comparabilidade e transparência dos relatos financeiros de empresas em diferentes países do mundo.

Todavia, essa conclusão ainda não é categórica. Se por um lado existem países que aplaudem a adoção do IFRS, por ter ele qualidade superior ao padrão contábil local e, com isso, melhorar a qualidade da informação, por outro lado, existem outros países em que a adoção dos padrões internacionais vem gerando não só críticas, mas também forte resistência da parte de contabilistas e economistas.

Nesse sentido, merece destaque o estudo de Laura Calixto⁴⁰, que examinou – quanto aos critérios de transparência, relevância, *disclosure* e qualidade - o impacto da adoção do padrão IFRS em diversos países europeus, tendo como base as conclusões a que chegaram diversos estudos empíricos de vários autores estrangeiros (por ela coletados), cada um deles partindo de amostras distintas de empresas situadas em diversos países da Europa e levando em conta intervalos de tempo distintos.

Nesse estudo, a autora revela, a partir das análises por ela realizadas e sintetizadas, que, em alguns países, a adoção do IFRS gerou efeitos *positivos*, mas em outros gerou efeitos *negativos* ou então *irrelevantes* ou *neutros*. O quadro abaixo – de autoria de Laura Calixto - sintetiza o alegado⁴¹:

Quadro 1 – Impactos da adoção do IFRS em países europeus

Autores	País(es)	Metodologia	Principais Resultados
Callao, Jarne; Lainez (2007)	Espanha	Foram aplicados testes estatísticos de significância numa amostra de 26 companhias no período de 2005.	Não ocorreram ganhos em termos de utilidade dos relatórios financeiros no curto prazo.

⁴⁰ CALIXTO, Laura. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, pp. 157-187, jan./mar. 2010.

⁴¹ Op. Cit., pp. 177 e 178.

Autores	País(es)	Metodologia	Principais Resultados
Chen <i>et al.</i> (2008)	15 países	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra total de 47.825 firmas no período de 2000 a 2007.	Os resultados indicaram que a qualidade da confiabilidade geralmente foi maior após a adoção do IFRS.
Gjerde, Knivsfhá, Sætterm (2008)	Noruega	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra de 145 companhias no período de 2004-2005.	Os autores encontraram poucas evidências do aumento da relevância depois da adoção do IFRS quando comparado com o padrão anterior.
Jesus; Morais; Curto (2008)	Reino Unido	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra de 100 companhias no período de 2006.	Os resultados demonstram que os ajustes feitos com a adoção do IFRS aumentaram a qualidade dos relatórios financeiros, além da capacidade de explicar o valor das firmas, em relação ao UK GAAP.
Lourenço, Curto (2008)	6 países	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra total de 472 companhias no período de 2005.	As informações contábeis são mais relevantes em países anglo-saxões e há diferenças significativas entre os países, com níveis de proteção dos <i>stakeholders</i> .
Miihkinen	Finlândia	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra de 135 organizações no período de 2004-2005.	As informações contábeis evidenciadas são caracterizadas mais por diretrizes legais do que pelo caráter voluntário.
Morais; Curto (2008)	Portugal	Modelos de regressão logística aplicados numa atmosfera de 34 companhias, nos períodos de 1995-2004 e de 2004-2005.	Os resultados demonstraram maior qualidade no cálculo dos resultados após a adoção do IFRS.

Autores	País(es)	Metodologia	Principais Resultados
Morais; Curto (2009)	14 países	Modelos de regressão múltipla aplicados numa atmosfera total de 6.977 companhias no período de 2000 a 2005.	Foi identificada a maior relevância das informações contábeis no período após a implementação do IFRS.
Paananen; Leo (2008)	Alemanha	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra diversificada em vários períodos.	Ocorreu um decréscimo na qualidade das informações contábeis depois da adoção do IFRS. A qualidade das informações piorou ao longo do período analisado.
Schadewitz; Vireu (2006)	Finlândia	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra de 86 organizações no período de 2004-2005.	As companhias têm disponibilizado mais informações relevantes antes mesmo da realização das reconciliações, não causando grandes surpresas no mercado acionário.
Schiebel (2007)	Alemanha	Modelos de regressão aplicados em 24 companhias, de 2000 a 2004.	Estatisticamente, o padrão contábil alemão é mais relevante do que o IFRS.
Tsalavoutas; Andre; Evans (2008)	Grécia	Modelos de regressão múltipla aplicados numa amostra de 159 organizações no período de 2004-2009.	Os resultados não indicaram significativas mudanças na relevância das informações contábeis sobre patrimônio e resultados entre 2004 e 2005.

Fonte: CALIXTO, Laura. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 177-178, jan./mar., 2010.

Na verdade, é absolutamente natural que a adoção do IFRS em diferentes países encontre tanto simpatizantes quanto críticos. A par do que foi examinado ao longo desse tópico, foi visto que os padrões contábeis divergem muito ao redor do mundo, por conta de fatores sociais, políticos, econômicos, culturais, jurídicos e até mesmo religiosos, de modo

que era esperado que o processo de uniformização encontrasse alguns focos de resistência, servindo melhor para uns em detrimento de outros.

No entanto, nada disso tira o mérito do IFRS. Conforme se tem repisado ao longo do trabalho, não existe padrão contábil *perfeito*, isto é, capaz de mensurar de modo exato a expressão econômica do patrimônio e da renda das empresas e suas oscilações. Por essa razão, as Ciências Contábeis trabalham com modelos e aproximações.

Nessa linha, o IFRS consegue – com algum êxito – equacionar muitas discrepâncias e variáveis contábeis existentes ao redor do mundo, permitindo que empresas do mundo inteiro – nas relações internacionais – conversem entre elas com melhor fluência e também com os seus investidores, sem a existência de “sotaques” que possam, de certo modo, prejudicar a compreensão dos diálogos, criando situações embaraçosas.

Passados alguns anos, esse assunto foi revisitado por Ann Tarca, que realizou estudo semelhante ao de Laura Calixto, examinando mais de 100 estudos acadêmicos realizados acerca dos benefícios atinentes à adoção do IFRS. Segundo a primeira autora, a maioria dos estudos por ela pesquisados aponta que o IFRS representou uma melhora na qualidade das informações contábeis dentro do mercado internacional de capitais⁴².

No entanto, para que exista melhor receptividade do IFRS num dado país, segundo Tarca é necessário que haja uma estrutura jurídica que o suporte e profissionais competentes que assimilem suas peculiaridades, bem como condições adequadas de monitoramento e implementação das normas contábeis.

No que tange ao mercado europeu, Cristopher S. Armstrong, Mary E. Barth, Alan D. Jagolinzer e Edward J. Riedl concluem ter havido boa reação das empresas europeias situadas em países de tradição jurídica do *common law*, que entenderam que a adoção do padrão IFRS imprimiu uma melhora na qualidade das informações financeiras divulgadas e

⁴² No original: “In this paper I reviewed a range of studies that point to benefits from mandatory adoption of IFRS. Using a variety of research techniques, studies provide evidence that IFRS has improved efficiency of capital market operations and promoted cross border investment. In addition, many studies point that a ‘full and balanced combination of capacity and institutional incentives’ for the rigorous application of international accounting and auditing standards is the key to their successful implementation. Research evidence consistently shows that IFRS benefits are more likely to be realized when IFRS application is supported by a framework that encompasses legal protections, competent professionals and adequate monitoring and enforcement.” (grifos nossos). (TARCA, Ann. **The case for global accounting standards: arguments and evidence.** Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Case-for-Global-Accounting-Standards-Arguments-and-Evidence.pdf>. Acesso em: 27/05/2016.)

uma redução nas assimetrias contábeis. Já nos países de *code law*, a recepção foi pior, o que pode levar a uma resistência maior na adoção dos padrões contábeis internacionais⁴³.

No entanto, acredita-se que, à medida que o tempo passa, os países que adotam o IFRS vão se habituando às suas características e, paulatinamente, vão superando as dificuldades que inicialmente surgiram. Trata-se, pois, de um processo de adaptação, cuja tendência, ao final, é que os aspectos positivos superem os negativos.

Sem embargo, é impossível haver progresso do mercado internacional de capitais se as informações contábeis dos investidores não forem uniformes, de modo que – em matéria de finanças – todos devem “falar a mesma língua”.

3 A contabilidade como objeto de interesse jurídico por meio do fenômeno de positivação - normatização da contabilidade

3.1 Relações entre os sistemas jurídico e contábil

Conceitua-se o direito positivo como sendo aquele *direito posto*, isto é, *legislado* (algumas vezes codificado) e de observância obrigatória por todas as pessoas físicas e jurídicas, sob pena de imposição de sanção.

Constitui objeto da Ciência do Direito o estudo do *direito positivo*, particularmente, no que concerne à sua correta interpretação e aplicação. Nessa linha, numa perspectiva *kelseniana*, só interessaria à Ciência do Direito o estudo das *normas jurídicas*, não sendo objeto de interesse do jurista o que estiver fora do Direito.

A doutrina que se ocupa de estudar a Teoria Geral do Direito considera o ordenamento jurídico como sendo um *sistema*, isto é, um *todo coordenado* composto de várias partes que estão conectadas e organizadas entre si por meio de relações de *subordinação e coordenação*⁴⁴, de modo a formar uma coerência interna, uma harmonia⁴⁵.

⁴³ ARMSTRONG, Christopher et al. Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. **The Accounting Review**, vol. 85, n. 1, pp. 31-61, September 2008.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 55

⁴⁵ Cabe citar a observação oportuna de Gregorio Robles, de que “sistema es el resultado de la elaboracion doctrinal o científica del texto bruto del ordenamiento”. (ROBLES, Gregorio. **Teoria del derecho** (fundamentos de la teoria comunicacional del derecho), vol.1. Madrid: Civitas, 1998, p. 111.)

André Lalande define sistema como sendo: “um conjunto de elementos, materiais ou não, que dependem reciprocamente uns dos outros de maneira a formar um todo coordenado”⁴⁶.

No caso do sistema normativo, é importante considerar que uma determinada norma, para fazer ou não parte do sistema, tem de manter com ele uma relação de *pertinencialidade*, isto é, deve ser com ele compatível, coerente. E essa *pertinencialidade* se faz por meio da adoção de um código binário, que apresenta os comandos *válido* e *inválido*.

Se uma norma jurídica é considerada válida perante o sistema normativo, ela com ele guarda congruência e, portanto, integra-o.

Por outro lado, caso seja ela considerada inválida, não será compatível com o sistema e deverá ser dele excluído (*e.g.* por meio de declaração de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade).

De outra banda, se um determinado evento estiver positivado, será *direito*, caso contrário, será *não direito*.

Na visão de Hans Kelsen, o ordenamento jurídico positivo é composto *unicamente* de normas escalonadas que mantêm entre si relações hierárquicas. Segundo esse jurista, no topo do ordenamento jurídico, encontra-se a Constituição Federal, norma de hierarquia máxima que dá fundamento de validade a todas as normas infraconstitucionais, de modo que estas devem obediência irrestrita à primeira.

Para Kelsen, o sistema jurídico é do tipo *fechado* e se autorreproduz sem qualquer relação com o meio externo ou com a influência exercida por ele, sendo estruturado na chamada *teoria da norma fundamental*, norma esta pressuposta e que tem como finalidade promover o chamado *fechamento operacional do sistema*⁴⁷. Assim sendo, todas as normas jurídicas do sistema devem obediência irrestrita à norma fundamental, sob pena de serem consideradas inválidas⁴⁸.

⁴⁶ Tradução livre do pensamento de LALANDE, André. No original: “Ensemble d’éléments, matériels ou non, qui dépendent réciproquement lês uns des autres de manière à former un tout organisé.” (LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la Philosophie**, vol. II. Paris: Librarie Félix Alcan, 1938, p. 859.)

⁴⁷ KELSEN, Hans. **Teoria geral do Direito e do Estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 192.

⁴⁸ Concorde com esta posição Eduardo Garcia de Enterría, que advoga a tese de que todas as normas jurídicas possuem como fundamento de validade a Constituição, de modo que devem sempre ser interpretadas em conformidade com a Lei Maior. São palavras do autor: “La supremacia de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central em la construcción y en la validez del ordenamiento en su conjunto, obligan a interpretar este en cualquier momento de sua aplicación – por operadores públicos o por operadores privados, por Tribunales o por órganos legislativos o administrativos – en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, tanto los generales, como los específicos a la materia que se trate. Este principio es una consecuencia derivada del carácter normativo de la Constitución y de su rango supremo y está reconocido en

Para esse autor, o Direito deve ser concebido na sua mais absoluta *pureza*, não podendo se deixar influenciar por outras ciências ou por elementos externos ao ordenamento jurídico.

A concepção de sistema apresentada por Kelsen, por outro lado, não passa despercebida às críticas. Nessa linha, Renato Nunes⁴⁹, com apoio nas lições de Hart, criticou o pensamento kelseniano no que tange à adoção da norma fundamental, considerando-a pressuposta e *externa* ao sistema normativo e, por essa razão, haveria prejuízo à própria pureza que se pretendeu imprimir ao ordenamento jurídico.

Ou seja, a norma fundamental de Kelsen, por ser norma pressuposta, é *simplesmente aceita* tal como se dogma fosse para efeito de fechamento operacional do sistema, independentemente de ser considerada *válida* ou *inválida*, até porque, por inaugurar o sistema normativo, não haveria como a norma fundamental ser considerada válida ou inválida só a partir de si mesma, daí, portanto, devendo fatalmente ser adotada por *convenção*. É dizer, a norma fundamental não teria um fundamento de validade próprio, ao passo que ela seria o fundamento de validade de si mesma. É importante notar que essa concepção positivista de sistema jurídico torna-o hermético, ficando bastante difícil a comunicação com outros sistemas e outros ramos do saber.

Em contraposição a esse pensamento sistêmico vem a contribuição de Niklas Luhmann⁵⁰, que afasta a norma fundamental e a necessidade de haver relações hierárquicas ou formas de estrutura piramidais entre as normas jurídicas.

Esse autor entende que o fechamento operacional do sistema se dá mediante observância do seu próprio *código binário*, sem haver necessidade de manter, para esse fim, uma estrutura hierarquizada das normas jurídicas.

Esclarece Renato Nunes⁵¹ que, para Luhmann, o sistema jurídico é do tipo *fechado*, mas, por outro lado, é ele *aberto cognitivamente* a outros sistemas e a outros ramos do saber, podendo manter certas relações, fenômeno este a que dá o nome de *acoplamento estrutural*.

los sistemas que hacen de ese carácter un postulado básico.” (ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. **La constitución como norma jurídica y el tribunal constitucional**. Madrid: Civitas, 1988, p. 45.)

⁴⁹ NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade**. Alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. 2012. Tese de Doutorado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2012, p. 33.

⁵⁰ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University, 2004.

⁵¹ NUNES, Renato. Op. Cit., pp. 32-33.

Nesse fenômeno, o sistema normativo sofre *irritações*, isto é, estímulos, verdadeiras provocações do meio externo para que possa se adaptar a ele⁵².

O acoplamento estrutural causa inegável complexidade ao sistema normativo, uma vez que por meio dele são absorvidas, no seu interior, influências de fora, tratando destas mediante uso do seu código binário, respeitados seus métodos e campo objeto.

Em outras palavras, as irritações são efeitos causados, no sistema normativo, por *influências externas*, que acabam sendo por ele tratadas mediante edição de normas jurídicas que adotam o seu código binário (válido ou inválido). Ou seja, em sendo um fato externo relevante para o Direito, ele será objeto de normatização⁵³.

De nossa parte, entendemos que o Direito só pode tratar de qualquer assunto pelo *processo de positivação*. Isto é, só se torna jurídico determinado assunto se ele for objeto de normatização, incidindo sobre ele regramento pelo Direito mediante adoção do seu código binário. Uma vez *positivado* o assunto, torna-se ele jurídico e, por essa razão, deve ser considerado relevante para o Direito.

Pontes de Miranda se refere ao fenômeno de positivação como sendo aquele em que o legislador, por meio da lei, “colore” os atos e os fatos da vida social que reputa importantes, sendo que estes atos e fatos “coloridos” tornam-se jurídicos⁵⁴.

Nota-se, pois, que o processo de positivação do Direito começa de “fora” e vem caminhando “para dentro”, de modo que o legislador, primeiro, observa o *mundo do ser* ao seu redor para então escolher quais atos e fatos externos merecem a atenção do Direito, de acordo com os princípios e os valores que o ordenamento jurídico como um todo hospeda e busca atingir, para então serem positivados, tornando-se juridicamente importantes.

⁵² A este respeito, vale transcrever, para reforço, as considerações esclarecedoras de Ricardo Pace: “O acoplamento estrutural é, pois, um evento simultâneo – que, quando aparece, desaparece – entre o sistema e o ambiente, através do qual estes ficam, por assim dizer, temporariamente conectados, ‘conexão’ esta que permite o que N. Luhmann denomina digitalização de dados ambientais (analógicos) em dados do sistema (digitais). Esta digitalização não significa que exista troca ou transferência de informações entre sistema e ambiente. O que o ambiente pode fazer em relação ao sistema é induzir ou estimular autoirritações. As informações sobre ambiente, fruto dessas autoirritações, são consideradas internas do sistema.” (PACE, Ricardo. **Contribuições de intervenção no domínio econômico** – Direito, Economia e Política. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011, p. 48.)

⁵³ Quanto a este particular, cabem bem o magistério de Celso Fernandes Campilongo: “As transformações que ocorrem na sociedade têm uma relevância fundamental para o sistema jurídico. É a partir delas que se pode compreender a forma de variação das estruturas jurídicas, de mudança no código do Direito (o não direito que passa a ser direito e vice-versa) e nos programas decisoriais do sistema jurídico.” (CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 66.)

⁵⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**, vol. I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965, p. 129.

Segundo Lourival Vilanova⁵⁵, a linguagem das normas (prescritiva) altera a realidade social tornando-a *jurídica*. Isto é, o legislador, ao colher um fato social de interesse de investigação de outra ciência, depura-o por meio de cortes e recortes metodológicos para que então possa se amoldar ao terreno do ordenamento jurídico. O Direito – ao normatizar fatos sociais ou quaisquer outras realidades externas a ele - atribui sentidos e valores próprios a eles, tornando-os distintos daqueles estudados pelos outros campos do saber.

Em complemento, os atos e os fatos não positivados, em regra, não o foram por ausência de interesse do direito positivo, sendo este *vácuo* chamado comumente pela doutrina de “espaço jurídico vazio” ou “silêncio eloquente”, salvo em caso de *falha* no processo de positivação (lacuna), em que um determinado ato ou fato – se considerados os princípios e valores da ordem jurídica - deveria ter sido positivado, pois o direito positivo assim o desejaria, mas não o foi por *erro* imputável ao legislador.

Por essa razão é que Canaris, mencionado por Humberto Ávila, assevera que, na lacuna, a incompletude a ela inerente é *contrária ao Direito*⁵⁶.

Aprofundando mais esse pensamento, é frequente – no processo de positivação do Direito – que o legislador insira, nos textos normativos, atos, fatos e conceitos que sejam *ontologicamente* criados e/ou estudados por outras ciências, uma vez que estes, por uma série de razões, também interessam ao Direito para fins de regulamentação.

É o caso da Contabilidade. Fato é que o direito positivo considera a Contabilidade de interesse jurídico e, por essa razão, submete-a à positivação, de modo que a parte da Contabilidade que é positivada torna-se *direito positivo* e merece, pois, a atenção dos estudiosos do Direito⁵⁷.

É importante notar que a Contabilidade, tal como observado acima, é estudada em *nível dogmático, acadêmico*, pelas Ciências Contábeis, que têm por objeto estudar e aperfeiçoar os diversos padrões contábeis existentes, sem prejuízo da criação de novos,

⁵⁵ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 42.

⁵⁶ CANARIS *apud* ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 439.

⁵⁷ A esta altura cabe bem a lição de Eurico de Santi: “O direito, fenômeno multilateral, reduzido em sua ontologia mínima é uma realidade bidimensional. Uma é normativa, compõe-se de proposições prescritivas que objetivam os significados normativos. Outra é factual, contraparte semântica dos enunciados normativos: fatos do mundo físico, fatos de conduta inter-humana juridicizados (relativos às hipóteses normativas) e relação jurídica efectual (correspondente ao conseqüente normativo). (...). O fenômeno da norma jurídica de transformar em fato jurídico o suporte fático, que o Direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico, entendemos por incidência.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp.49-52.)

sempre com a finalidade de tornar a contabilidade o melhor instrumento para aferir a mensuração patrimonial e suas alterações ao longo do tempo. Essa é a função primacial das Ciências Contábeis.

Por outro lado, é importante notar que a contabilidade, enquanto positivada, não ingressa no sistema normativo tendo a mesma proposta de estudo e investigação das Ciências Contábeis.

Releva esclarecer que, uma vez positivada, a contabilidade é considerada pelo direito positivo como relevante para ele, merecendo a sua regulamentação de modo a tornar possível o convívio social e para que sejam harmonizadas as relações intersubjetivas travadas entre milhões, quiçá bilhões de pessoas. O direito contábil, pois, deve atender ao código binário de *válido* ou *inválido* e, em assumindo a feição de normas de comportamento, deverá prescrever normas jurídicas com os funtores deônticos *obrigatório*, *proibido* e *permitido*.

Tal como dito acima, uma vez positivado, o assunto assume relevância jurídica e, portanto, deve ser estudado pelo Direito com os métodos próprios da dogmática jurídica. Há, portanto, necessidade de a contabilidade positivada guardar harmonia e coerência com o ordenamento jurídico propriamente dito, uma vez que, pela positivação, passou a dele fazer parte.

Logo, conforme se verificou acima, um determinado assunto pode ser objeto de *interesse comum* de vários ramos do conhecimento (dentre eles, o direito positivo e a dogmática jurídica) com campos objetivos e métodos de investigação distintos, sendo que cada um deles o estuda a partir de seus vieses ou de suas “lentes”, como preferem outros autores, buscando atender a seus objetivos próprios e variados⁵⁸.

Ou seja, cada área do saber estuda um determinado assunto de acordo com suas premissas e finalidades, não podendo haver interferências metodológicas aleatórias entre elas ou a predominância de uma sobre a outra, tal como um *imperialismo disciplinar*, como

⁵⁸ Luís Eduardo Schoueri, ao estudar o ágio para fins tributários, esclarece que o instituto definido pelo direito tributário tem conceituação distinta do ágio tratado pela contabilidade, que lhe deu base para a positivação. São palavras do autor: "É o instituto jurídico do ágio, portanto, que produz consequências tributárias. É ele - e não a figura contábil em que se inspirou - que deve ser considerado na apuração da base de cálculo do imposto de renda. Eventuais conclusões extraídas da ciência contábil acerca do ágio apenas podem ser aceitas, na seara tributária, quando compatíveis com a conceituação jurídica do ágio." (grifos nossos). (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 16.)

observa Marcelo Neves⁵⁹, a ponto de se criar uma confusão que mais prejudicará do que auxiliará o progresso do conhecimento científico.

O mais importante é que fique bem claro que, uma vez positivada, a Contabilidade passa a ser estudada pelo Direito por meio de sua dogmática, dos seus métodos, isto é, dentro do seu sistema, não podendo haver interveniências aleatórias por parte das Ciências Contábeis.

3.2 Linguagem jurídica e linguagem contábil

A linguagem jurídica propriamente dita, isto é, aquela que consta dos textos normativos, é a do tipo *prescritiva*, é dizer, aquela do tipo hipotético-condicional, seguindo a seguinte estrutura lógica: se A -> B.

Isto é, caso a situação hipotético-condicional, prevista geral e abstratamente na norma jurídica (*antecedente*), ocorra no mundo fenomênico, então *deverá ocorrer* uma consequência jurídica prevista na própria norma jurídica (*consequente*).

Essa estrutura é inerente às normas jurídicas chamadas de *normas de comportamento*⁶⁰, isto é, que prescrevem direitos e deveres a serem observados pelos indivíduos (normas *primárias*), bem como prescrevem sanções (normas *secundárias*) em caso de descumprimento de normas jurídicas primárias previstas no sistema normativo.

Já a linguagem contábil é a do tipo *descritiva e informativa*, que tem por objeto apenas descrever – com precisão, coerente com o modelo adotado - o objeto estudado pela contabilidade e divulgá-lo a quem de direito sem, contudo, impor regras de comportamento de observância obrigatória entre os indivíduos, sob pena de sanção.

A linguagem contábil, essencialmente numérica, tem por objeto, a partir de todos os eventos registrados de relevância econômica ocorridos (*escrituração contábil*), num momento ou em dado período de tempo (exercício), demonstrar, a partir de documentos e relatórios organizados, a mensuração do patrimônio (*estático*) e da renda (*dinâmica*) auferida por uma entidade. Tem por finalidade servir de instrumento para a tomada de decisões no âmbito corporativo.

⁵⁹ NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**. Porto Alegre, 2005, pp. 208-209.

⁶⁰ Para este contexto, não cabe examinar as chamadas *normas de estrutura* (ou normas de competência), isto é, aquelas normas que fixam diretrizes acerca do modo que outras normas jurídicas deverão ser produzidas.

Conforme já anunciado supra, a Contabilidade só adquire a linguagem do Direito quando se torna objeto de *positivação*, precisamente quando é *normatizada*, pois aí terá o condão de orientar como outras normas devem ser produzidas (normas de *competência*) ou de prescrever direitos e deveres (normas de *comportamento*).

Quando da positivação, o conceito de fora do Direito (contábil e pré-jurídico) é inserido no corpo de uma norma jurídica, que passará a dele tratar juridicamente, conforme os anseios e as necessidades do direito positivo⁶¹. Sem positivação, ter-se-á apenas linguagem contábil pura e simplesmente.

Nesse particular, são relevantes as observações de Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que a linguagem jurídica é também chamada de *sobrelinguagem* ou linguagem de *sobrenível*, que incide sobre a realidade social dando-lhe foros de juridicidade⁶².

A esta altura, vale observar que a contabilidade e o direito tributário – no que tange às suas respectivas linguagens - historicamente têm caminhado lado a lado, sendo que a primeira presta, ao segundo, relevante serviço, pois: **(i)** registra, na linguagem contábil, a prova de existência de muitos fatos que, pela legislação, constituem *fatos geradores* e, portanto, são de alta relevância para o fenômeno da incidência tributária; **(ii)** muitas das informações apuradas pela contabilidade servem de bases imponíveis para a apuração de tributos (*e.g.* a receita bruta e o lucro); e **(iii)** servem de base para o preenchimento dos deveres tributários instrumentais (também chamados de obrigações tributárias acessórias).

Ou seja, a linguagem jurídica aproveita a linguagem contábil, depurando-a, tratando-a juridicamente para os fins por ela buscados, daí, pois, que se fala em *sobrelinguagem*.

⁶¹ A este respeito, é válida a advertência de Alfredo Augusto Becker: “Toda e qualquer regra jurídica é a simples consagração e canonização de uma diretriz fornecida pelas ciências pré-jurídicas, porém é sempre o resultado da escolha premeditada de um equilíbrio e de uma verdadeira construção. A praticabilidade e a certeza do direito positivo exigem que, na construção da regra jurídica, seja deformada e transfigurada a matéria-prima (as diretrizes, resultados, etc.) fornecida pelas ciências pré-jurídicas. E esta deformação e transfiguração é obtida mediante o emprego de múltiplos e interessantíssimos processos que, em seu conjunto, forma a arte (“técnica”) de elaboração do direito positivo.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 83.)

⁶² No original: “Podemos tomar como pressuposto que a realidade, e, dentro dela, a realidade social, é constituída pela linguagem (linguagem social, digamos) (...) Sobre essa linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valorada com o sinal positivo da licitude e o negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não-juridicizado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 11).

Seguindo esse raciocínio, nos tópicos abaixo, serão examinadas mais relações de proximidade entre a contabilidade e os direitos privado, processual civil e tributário.

3.3 A contabilidade e os direitos privado e processual civil

Contabilidade e direito privado mantêm entre si diversas relações, de modo que a primeira auxilia o segundo em diversas frentes. Além disso, existem diversas normas de direito privado e direito processual civil que fazem menção expressa a institutos contábeis, que se tornam, portanto, jurídicos, posto que normatizados.

Em primeiro lugar, a lei civil obriga todos os empresários a manterem contabilidade organizada para efeito de levantamento do balanço patrimonial e apuração do resultado econômico da atividade empresarial⁶³.

Nessa linha, pode-se citar o uso jurídico do *balanço patrimonial*, uma vez que as informações lá contidas podem perfeitamente ser aproveitadas pelo direito privado, para efeito do cumprimento do direito dos sócios de perceberem dividendos, bem como, ilustrativamente, no âmbito de uma ação de dissolução de sociedade, em que o sócio retirante tem direito a receber seus haveres (capital investido e fração sobre o lucro ou o prejuízo apurado) por meio do chamado “balanço especial⁶⁴”.

No processo civil, a contabilidade também proporciona valioso auxílio na prestação de contas entre pessoas físicas e jurídicas que mantêm negócios entre si, de modo que a *escrituração contábil*, no contexto judicial (*e.g.* em sede de ação de prestação de contas), assume papel fundamental, pois é a partir dela que será possível identificar quem será o credor e quem será o devedor das relações obrigacionais travadas entre as partes⁶⁵.

⁶³ Conforme estabelece o artigo 1.179, do Código Civil, *in verbis*: “Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.”

⁶⁴ Convém citar o artigo 1.031, do Código Civil: “Art. 1.031. Nos casos em que a sociedade se resolver em relação a um sócio, o valor da sua quota, considerada pelo montante efetivamente realizado, liquidar-se-á, salvo disposição contratual em contrário, com base na situação patrimonial da sociedade, à data da resolução, verificada em balanço especialmente levantado.”

⁶⁵ Conforme artigos 914 e 915, do antigo Código de Processo Civil: “Art. 914. A ação de prestação de contas competirá a quem tiver: I - o direito de exigir-las; II - a obrigação de prestá-las.” “Art. 915. Aquele que pretender exigir a prestação de contas requererá a citação do réu para, no prazo de 5 (cinco) dias, as apresentar ou contestar a ação.”

Ainda nos domínios do direito processual civil, não se pode esquecer que ele se serve da escrituração contábil das empresas como *meio de prova*, já que uma contabilidade que obedece aos requisitos *formais* e *materiais* previstos em lei e é bem organizada e completa vale como prova a ser produzida no deslinde do processo judicial⁶⁶ e também administrativo tributário.

Por outro lado, no âmbito dos litígios judiciais envolvendo pessoas privadas, as relações jurídicas declaradas e constituídas por meio de decisões judiciais, por certo, podem representar *ativos* ou *passivos contingentes* para as empresas, de modo que estes devem ser reconhecidos pela contabilidade à medida que houver uma boa probabilidade de produzirem efeitos patrimoniais e, notadamente, quando houver boa chance de realização, ocasião em que podem ser produzidos efeitos tributários⁶⁷.

Neste ponto, fica claro que o Direito também pode prestar auxílio relevante à Contabilidade, uma vez que, no seu âmbito, podem ser declaradas relações jurídicas de *conteúdo econômico* que devem ser objeto de registro pela contabilidade, uma vez que produzem efeitos de *natureza patrimonial*.

No direito societário é o *demonstrativo de resultado do exercício*, o documento a partir do qual se apura o *lucro contábil* do exercício, o qual servirá de base para o pagamento dos dividendos aos acionistas, conforme adiantado acima, bem como ao pagamento dos chamados juros sobre o capital próprio, que constitui método alternativo de remuneração dos investimentos realizados pelos acionistas, que estão sujeitos a regras tributárias específicas, diferentes daquelas previstas para os dividendos.

No que tange às chamadas reorganizações societárias (promovidas basicamente por meio de cisões, fusões e incorporações com amplo trânsito de bens, direitos e obrigações entre diferentes pessoas e todos os fluxos financeiros inerentes), será a contabilidade o *ponto de partida* para a repartição dos acervos patrimoniais líquidos⁶⁸, assunto este de interesse do Direito e, portanto, de conhecimento obrigatório aos advogados que militam nesta seara do Direito.

⁶⁶ Nesse sentido é o artigo 379, do Código de Processo Civil, *in verbis*: “Art. 379. Os livros comerciais, que preenchem os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes”.

⁶⁷ Conforme prescreve o Pronunciamento Contábil CPC 25, trata dos procedimentos contábeis dispensados aos ativos e passivos contingentes.

⁶⁸ Conforme artigo 226, da Lei n.º 6.404/76: “Art. 226. As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.”

Ainda na esfera do direito privado, Erymá Carneiro⁶⁹ adverte sobre a grande utilidade jurídica do balanço patrimonial no que diz respeito à detecção de fraudes cometidas pelas empresas, passíveis de declaração de nulidades, indenização por perdas e danos, etc.

3.4 A contabilidade e o direito tributário

Interessa, ao direito tributário, os eventos econômicos ocorridos na esfera privada, sobre os quais as pessoas detenham disponibilidade (no caso deste trabalho, sobre a *renda*).

Tal se pode dizer, pois, *sempre que possível*, só se pode exigir tributo daquelas pessoas que possuam capacidade contributiva⁷⁰, isto é, que possuam recursos mínimos para contribuir com o abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo do seu próprio sustento. Do contrário, não haverá tributação, em obediência aos princípios do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana.

A contabilidade, como tem-se enfatizado ao longo deste estudo, tem por objetivo registrar eventos de conteúdo econômico para a mensuração do patrimônio e da renda das empresas. Por assim ser, a Contabilidade é naturalmente um poderoso aliado do direito tributário, uma vez que muitos dos fatos impositivos sobre os quais incidem os tributos estão registrados e mensurados em demonstrativos contábeis.

Por assim ser, não é à toa que o direito tributário, com muita frequência, positiva conceitos e institutos contábeis, uma vez que estes são assaz relevantes para os fins da tributação.

Por exemplo: a contabilidade apura a *receita bruta* das empresas, que serve de base de cálculo para a apuração do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), tanto na apuração cumulativa, quanto na não cumulativa⁷¹.

Essa receita bruta também serve de base para a apuração do Imposto sobre os Serviços (ISS), constituindo o somatório dos preços recebidos no caso das empresas prestadoras de serviços⁷², o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS),

⁶⁹ CARNEIRO, Erymá. **Aspectos jurídicos do balanço**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1966.

⁷⁰ Conforme artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal.

⁷¹ Conforme artigos 2º e 3º, da Lei n.º 9.718/98, artigo 1º, da Lei n.º 10.637/2002 e artigo 1º, da Lei n.º 10.833/2003.

⁷² Conforme artigo 7º, da Lei Complementar n.º 116/2003.

constituindo o somatório dos preços recebidos, no caso das empresas que promovem a circulação jurídica de mercadorias e prestam serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de telecomunicações⁷³, e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁷⁴, devido pelos industriais, equiparados a industriais (*e.g.* importadores) e por aqueles que circulem juridicamente produtos industrializados, sendo a receita bruta o somatório dos preços recebidos na alienação desses produtos.

A contabilidade igualmente serve para apurar a renda das pessoas jurídicas, que corresponde ao chamado *lucro contábil*, que poderá em parte ser distribuído entre os sócios na forma de dividendos, em parte constituir reservas legais ou então ser integralizado ao capital social de modo a aumentá-lo. O lucro líquido contábil, antes da provisão para o imposto de renda, por si só, constitui a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL⁷⁵ e, devidamente adaptado, de acordo com a legislação tributária (mediante adições, exclusões e compensações controlados no LALUR), constitui o chamado *lucro real*⁷⁶, que é a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.

A contabilidade, por medir grandezas como a *receita bruta* e o *lucro*, sem qualquer dúvida, presta serviço valiosíssimo ao direito tributário, respeitando, em especial, o *princípio da capacidade contributiva*, no âmbito das pessoas jurídicas, uma vez que ela tem o condão de demonstrar a *capacidade econômica* de cada contribuinte, abrindo dados importantes, como o patrimônio, a receita bruta e a renda (lucro do exercício), que são essenciais para efeito da tributação pessoal e individualizada do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, dentro da sistemática do lucro real.

Nessa linha, a contabilidade também fornece dados para possibilitar uma *tributação progressiva da renda*⁷⁷, uma vez que tem ela o condão de medir – de modo pessoal – as rendas dos diferentes contribuintes, para promover uma tributação diferente entre pessoas com riquezas diversas, o que fortalece a igualdade vertical.

No âmbito do planejamento tributário, o papel desempenhado pela contabilidade também é importante, pois os empresários – para decidirem de que modo estruturarão e

⁷³ Conforme artigo 8º, I, da Lei Complementar n.º 87/96.

⁷⁴ Conforme artigo 190, II, do Decreto n.º 7.212/2010.

⁷⁵ Conforme artigo 2º, da Lei n.º 7.689/88.

⁷⁶ Conforme artigo 247, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n.º 3.000/99).

⁷⁷ Conforme artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

realizarão seus negócios – certamente, por serem pessoas racionais, levarão em conta o impacto tributário de cada uma das alternativas lícitas possíveis, impacto este que pode ser medido por meio de estimativas realizadas no campo da própria contabilidade (projeção de receitas, custos e despesas, para que se possa estimar o lucro de cada uma das alternativas, já considerados os efeitos da tributação sobre cada uma delas).

Sem prejuízo disso tudo, A. Lopes de Sá⁷⁸, de forma clara e pragmática, exemplifica como se podem detectar fraudes tributárias a partir de evidências contábeis, colhidas por meio de análise atenta da documentação contábil e fiscal.

Existem indícios típicos de registros contábeis ou ausência destes nos livros fiscais, que presumem a prática de fraudes (*e.g.* passivos fictícios, saldos credores de caixa etc.), que, se confirmadas, podem produzir diversos efeitos jurídicos, inclusive, de cunho patrimonial que, por sua vez, também terão efeitos contábeis que deverão ser reconhecidos.

Ou seja, contabilidade e direito tributário se conversam muito, até por ostentarem intersecções normativas e compartilharem mutuamente diversas informações, de modo a satisfazer os seus mútuos interesses. Por conta desse cenário é que Láudio Camargo Fabretti⁷⁹ chama veementemente a atenção para a necessidade de integração entre as duas

⁷⁸ No original: “4.6 – FRAUDES CONTRA O FISCO Muitas fraudes são cometidas com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos, como veremos neste trabalho, na parte dedicada aos casos práticos. Cada tipo de incidência tributária gera um tipo de fraude, visando, justamente, a evitar o lançamento ou contribuição. Assim, por exemplo, podemos, em linhas gerais, citar alguns casos: Imposto de Circulação de Mercadorias: Motiva a sonegação de vendas, pela não emissão de notas fiscais, diminuindo-se o valor de tais receitas. Traz ainda como medidas complementares a compra ou venda sem nota e a apresentação de inventário e mercadorias e matérias-primas (SIC) muito baixo. A sua sonegação já implica, também, automaticamente, em outra, relativa ao imposto de renda. Imposto de renda: Motiva o aumento das despesas pela comprovação fictícia e pela diminuição da receita por omissão. Traz ainda como medidas paralelas a diminuição dos estoques e a retenção dos lucros para a incorporação ao capital. Imposto sobre produtos industrializados: Sonegação semelhante à do de vendas e consignações. Traz como complemento a redução do volume do efetivo fabricado ou importado. Imposto de Serviços de qualquer natureza: Nos casos de tributação sobre o movimento, a sonegação é semelhante à do de vendas e consignações. Muitas sonegações se cometem para evitar o pagamento dos tributos, todavia existem, eventualmente, algumas que simulam situações lucrativas para evitar outras suspeitas em seu funcionamento.” (LOPES DE SÁ, Antonio. **Auditoria de balanços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, pp. 44-45.)

⁷⁹ “Contabilidade Tributária e Societária para Advogados”, 2ª Edição, Atlas, Prefácio. No original: “Contabilidade e direito são parceiros de longa data. Vencida a fase do escambo, com a criação da moeda como instrumento de troca, surgiu a necessidade de calcular custos e preços para realizar negócios, controlar haveres e deveres, estoques e o patrimônio. O surgimento do crédito, permitindo a realização de investimentos e negócios a prazo, impôs também a necessidade de firmar contratos, definir direitos e obrigações entre as partes, prazos, garantias, possibilidades de rescisão e as penalidades para o eventual descumprimento deste pacto. Para a expansão dos negócios, tornou-se necessário organizar sociedades e, quando oportuno, reestruturá-las. Assim, direito e contabilidade são instrumentos indispensáveis para garantir a convivência social, inclusive para o correto pagamento dos tributos, cobrados desde os primórdios da civilização. Não se pode negar que essa parceria não tem sido muito harmoniosa, por preconceitos de ambos os lados. Mas, no estágio atual da economia e da globalização, não é possível planejar a gestão de tributos, de forma eficaz, sem a colaboração mútua de advogados e contabilistas. O advogado, para poder participar com êxito das operações de

formas de conhecimento, já de longa data *umbilicalmente* ligadas, como forma de garantia efetiva da correta interpretação do Direito.

Todavia, segundo esse autor, o diálogo entre as áreas ainda não está devidamente afinado, havendo necessidade de melhor aprimoramento neste particular.

Elidie Palma Bifano⁸⁰ esclarece que:

O Direito Tributário, no Brasil, sempre esteve suportado na Contabilidade, seja no que tange a tributos que oneram o lucro ou o resultado, seja no que se refere a tributos calculados sobre a receita ou faturamento. Com a entrada em vigor dos novos padrões contábeis (Lei 11.638/07) esse cenário se modificou, tendo a Lei 11.941/09 determinado que, para fins tributários, a companhia observe, em livros ou registros auxiliares, sem alteração da escrituração mercantil, as disposições da lei tributária que prescrevam, conduzam ou incentivem à utilização de métodos e critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Ricardo Mariz de Oliveira chama a atenção para o fato de que, ainda nos dias de hoje, muitos juristas que se dedicam ao direito tributário relutam em dar, à Contabilidade, a sua devida relevância em matéria tributária, muitas vezes ignorando conceitos contábeis básicos que, acaso os conhecessem, teriam maior facilidade no trato jurídico de algumas questões relevantes de IRPJ e CSLL⁸¹.

Marcos Shiguelo Takata, seguindo o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, esclarece que o direito tributário seria o do tipo de superposição do direito contábil, o primeiro aproveitando, para seus fins, os conceitos estabelecidos pelo segundo⁸².

reestruturação societária, sendo as mais frequentes as fusões, cisões, incorporações e aquisições de empresas, precisa estar capacitado a analisar e interpretar as demonstrações contábeis, possibilitando-lhe avaliar o negócio a ser realizado e suas repercussões na área tributária.” (grifos nossos). (FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade tributária e societária para advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.)

⁸⁰ BIFANO, Elidie. Contabilidade e Direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 123.

⁸¹ No original: “(...) A explicação para a existência deste capítulo também está na enorme dificuldade que os juristas geralmente têm ao tratar de aspectos contábeis, via de regra por eles considerados secundários e irrelevantes, o que os leva a se desinteressarem da sua melhor compreensão, quando, na verdade, o entendimento sobre a compreensão da mecânica contábil facilita em muito a compreensão da própria lei tributária quando aplicada a situações concretas. Por força dessa dificuldade, que se confunde com resistência a dar melhor atenção aos aspectos contábeis, a maioria dos juristas dedicados ao direito tributário desconhece coisas básicas da ciência contábil, as quais, se eles conhecessem, lhes poderiam abrir os olhos para a melhor percepção do trato jurídico devido a esta ou àquela situação, principalmente quando esse trato jurídico tenha por objetivo o IRPJ e a CSL, e também o imposto de renda na fonte em alguns dos seus aspectos, como, por exemplo, o conceito de crédito, que vimos em IX.4.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, p. 1.013.)

⁸² Adverte o autor que: “(...) 8.1 Não temos dúvidas da necessidade e inolvidável interdisciplinaridade entre a Contabilidade e o Direito – tanto que até agora aludimos a um Direito Contábil. E mais particularmente, no que nos interessa, de uma inescusável interdisciplinaridade entre a Contabilidade e o Direito Tributário. 8.2. A nosso ver, pode-se dizer que o Direito Tributário – nomeadamente quanto ao Direito Tributário aplicado, de

A concepção do autor é a de que o direito tributário se vale do direito contábil aproveitando *ipsis literis* os conceitos por este positivados, nos limites de sua extensão, conteúdo e alcance.

Por outro lado, existem doutrinadores de escol que afastam a chamada doutrina do direito tributário como direito de sobreposição/superposição, de modo que o legislador tributário, para fins de tributação, estaria plenamente autorizado, pelo ordenamento jurídico, para conceituar institutos de direito privado de forma diversa daquela definida na origem, ou atribuir a eles efeitos diversos, desde que não haja aumento, restrição ou alteração das normas de competência tributária definidas pela Constituição Federal⁸³. Este assunto será revisitado mais à frente.

4 A Lei n.º 11.638/2007 e o surgimento de um novo direito contábil

A Lei n.º 11.638/2007, tal como vem se anunciando, iniciou uma verdadeira reforma na legislação societária brasileira, fundamentalmente modificando as normas jurídicas que regulam os padrões contábeis utilizados pelas empresas (inicialmente as sociedades anônimas e sociedades limitadas de grande porte) na escrituração dos eventos econômicos de relevância para a contabilidade, na avaliação de elementos patrimoniais, na elaboração dos seus balanços e nos relatórios financeiros, até então fortemente influenciados pelas normas baixadas pelo governo e, em diversos casos, pela própria legislação tributária.

Fenômeno semelhante a esse já ocorreu no passado, no momento em que foi editada a Lei n.º 6.404/76, que regula as sociedades por ações e, no seu artigo 176 e seguintes, trouxe consigo uma série de disposições tratando das *demonstrações financeiras* das sociedades por ações de modo diverso do qual antes vinham sendo tratadas, sendo que tais dispositivos acabaram entrando na matéria contábil que, por natureza, é indissociável.

tributos como o IRPJ, a CSL, o PIS, a COFINS, e mesmo o IPI, o ICMS, o ISS, - é um direito de superposição do Direito Contábil, este como base ou subjacência daquele. (...) 8.6. O Direito Tributário, especialmente na tributação da renda (lucro) e de receitas das pessoas jurídicas, tem por base o Direito Contábil, mas este não irá participar em sua plenitude ou integralidade na formação de fattispecies tributárias, especificamente no que concerne às novas normas contábeis ou às normas internacionais de contabilidade incorporadas em nosso Direito” (grifos nossos). (TAKATA, Marcelo Shigueo. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2013, pp. 290-291.)

⁸³ Dentre eles, Luís Eduardo Schoueri e Alcides Jorge Costa.

Àquele tempo, também houve preocupação acerca dos efeitos tributários que seriam produzidos por conta das disposições trazidas pela Lei n.º 6.404/76, em matéria contábil, o que levou o Poder Executivo Federal a baixar o Decreto-lei n.º 1.598/77 para regulamentar a matéria. Ocorre que tal diploma – apesar de natureza tributária - também produziu considerável influência no que tange ao regime contábil, fazendo com que as contabilidades fiscal e societária caminhassem mais próximas umas das outras, sem que houvesse entre elas diferenças *quantitativas* e *qualitativas* muito expressivas, fato este que revela uma tendência da tradição jurídica brasileira (que tem raiz romano-germânica) que leva o Estado a produzir normas para regulamentar a seara contábil e fiscal.

Ocorre que, passados mais de quarenta anos da data da edição da nossa Lei das Sociedades por Ações, a realidade corporativa, tanto no Brasil quanto no mundo de modo geral, sofreu profundas alterações e das mais variadas ordens, muitas delas impulsionadas pelo progresso da tecnologia e pelo fortalecimento da economia mundial vivenciado, cujas práticas de negócios (muitas vezes em proporções globais) que o promoveram também mudaram bastante.

É evidente, pois, que o mundo corporativo que inspirou a edição da Lei n.º 6.404/76 foi totalmente alterado, o que demandou sua alteração em diversos pontos, de modo a espelhar essa nova realidade. Era preciso uma contabilidade mais *moderna*, que retratasse com mais precisão as peculiaridades de um novo mundo global de negócios que havia se criado, arrojado, dinâmico, ampliado pela *Internet* e com visão projetada para o futuro, muito distante daquele de 1976.

Para alterar esse cenário, foi necessário instituir um verdadeiro processo de harmonização e convergência da lei societária brasileira, para que os princípios e conceitos contábeis nela previstos inicialmente se adaptassem aos padrões mais flexíveis e mundialmente utilizados pelo mercado internacional, regulados pelo *International Financial Reporting Standards – IFRS*, estes por sua vez emitidos pelo *International Accounting Standards Board - IASB*.

Iniciado o referido processo, as normas contábeis deixaram de sofrer interferência direta do governo e da legislação tributária, passando a ser disciplinadas por órgãos reguladores de direito privado, mais familiarizados com as atividades do mercado de capitais, tal como ocorre em outros países.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC foi criado para emitir regras contábeis inspiradas naquelas emitidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, mas adaptadas à realidade brasileira, e a Comissão de Valores Mobiliários - CVM emite normas contábeis próprias e também homologa aquelas elaboradas por outros órgãos, incluído o próprio Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

Para cumprir tal objetivo, foi necessária a edição da Lei n.º 11.638/2007 e, depois, a Lei n.º 11.941/2009, que deram sustentação jurídica para a adoção de *critérios internacionais*, com o objetivo de imprimir maior transparência contábil e maleabilidade, situação que ficava dificultada se adotadas normas rígidas anteriormente impostas pelo Estado, objetivas e padronizadas, sem espaço para melhor adaptação em cada caso concreto.

A esse respeito particularmente merecem destaque as inovações trazidas pelo artigo 177, parágrafos terceiro e quinto, já com a novel redação dada pelas Leis n. 11.638/2007 e 11.941/2009⁸⁴ em que o legislador positivou que as normas a serem expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em matéria de demonstrações financeiras, devem seguir os *padrões internacionais de contabilidade*. Além disso, a referida lei – com todas as letras - delegou competência legislativa a esta Comissão para emitir normas visando regular este assunto.

Feito o devido introito, dá-se o nome de *direito contábil*, pelo menos o atual, decorrente do processo de harmonização e convergência, ao conjunto de normas contábeis veiculadas diretamente por meio de lei (contabilizada *positivada*, portanto), bem como aquelas normas contábeis elaboradas por órgãos de direito privado (*e.g.* Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC) no exercício de competência legislativa delegada, ambas alinhadas com as práticas internacionais e com a finalidade de definir e regulamentar as regras e os princípios contábeis de observância obrigatória pelas empresas⁸⁵. De modo

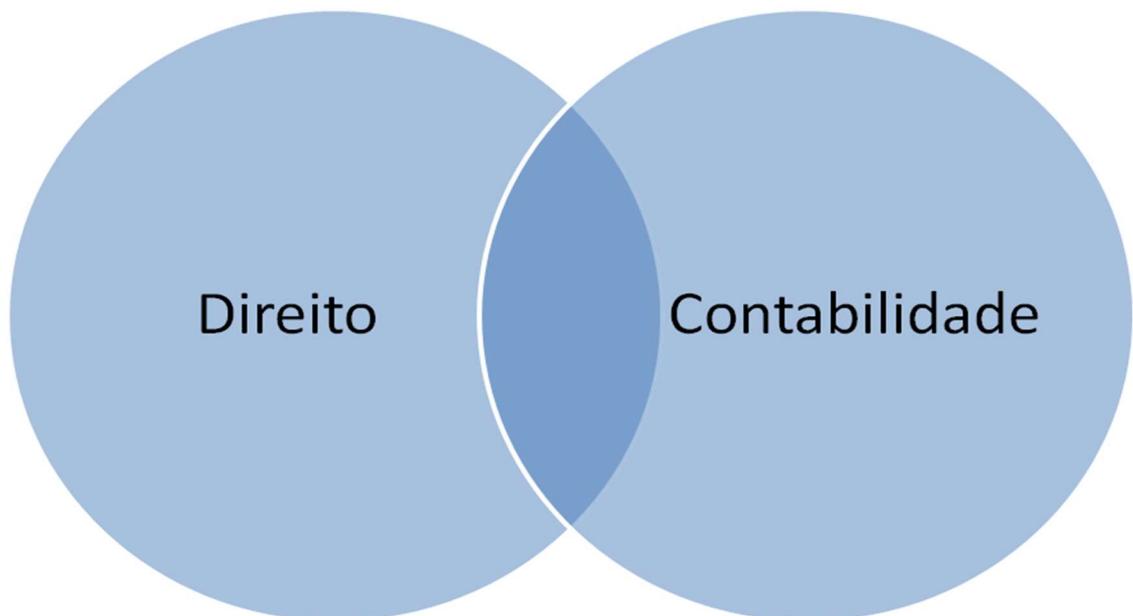
⁸⁴ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (...)§ 3º. As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (...)§ 5º. As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

⁸⁵ Segundo José Maria Fernandez Pirla: “El Derecho Contable há de ser un Derecho esencialmente especializado y elaborado a partir de las premisas expuestas, que le imprimen al mismo un carácter pragmático de aplicación inmediata y apoyado, fundamentalmente, en la técnica contable. El objeto del Derecho Contable es servir a una realidad, cada vez más necesitada de normas jurídico-contables de carácter específico.” (PIRLA,

mais singelo, pode-se também definir o direito contábil – ao menos para os fins deste trabalho - como sendo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam a escrituração e a contabilidade propriamente⁸⁶.

O direito contábil nada mais representa do que a intersecção entre Direito e Contabilidade que, do ponto de vista gráfico, conforme proposta de Antônio Lopo Martinez⁸⁷, pode ser assim representado:

Figura 1 –Intersecção entre Direito e Contabilidade



Fonte: FERNANDES, Edison Carlos. **Direito contábil** (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos). São Paulo: Dialética, 2013, p. 86.

José Maria Fernandez. **Una aportación a la construcción del derecho contable**. 1976. Tese de Doutorado. Madrid, 1976, p. 25).

⁸⁶ Oportuna é a lição de Edison Carlos Fernandes: “Se o Direito Contábil for entendido como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a escrituração contábil e a Contabilidade, a utilização dessa expressão para designar um ramo específico de estudo do Direito não será novidade. A legislação brasileira, desde há muito, traz dispositivos acerca da obrigatoriedade da escrituração contábil e dos elementos e critérios para o reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos eventos econômicos na Contabilidade.” (FERNANDES, Edison Carlos. **Direito contábil** (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos). São Paulo: Dialética, 2013, p. 7.)

⁸⁷ MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no ordenamento jurídico tributário**. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/CONGRESSO%20USP-LOPO.pdf> Acesso em: 14/02/2016.

Já Edison Carlos Fernandes, aprofundando mais o estudo desta matéria, entende que o direito contábil constitui a área correspondente à intersecção entre os direitos *empresarial privado* (normas de direito comercial que regem relações entre particulares, abrangendo os direitos societário, dos contratos mercantis, de financiamento e de mercado de capitais) e *empresarial público* (normas que disciplinam relações da pessoa jurídica de natureza social, coletiva ou perante o Estado, abrangendo os direitos trabalhista, do consumidor, ambiental, licitatório e de contratos administrativos e tributário).

Parte o autor da premissa que, em todos esses ramos, existem normas jurídicas que tratam direta ou indiretamente de Contabilidade, razão pela qual o direito contábil corresponderia à área de intersecção entre eles⁸⁸.

A posição do autor, conquanto seja absolutamente respeitável, transcende os limites objetivos deste trabalho, para o qual o direito contábil a ser considerado é tão somente aquele formado a partir do processo de convergência e harmonização, instaurado pelas Leis n. 11.638/2007 e 11.941/2009.

Por meio desse novo direito contábil, quis o legislador de direito privado garantir que as sociedades anônimas e limitadas de grande porte apurassem e reportassem suas situações econômicas, ao mercado, *da forma mais próxima da realidade do mercado* (essência econômica), *mais clara e transparente* possível, em detrimento da fria natureza jurídica dos negócios que compuseram o seu patrimônio (forma)⁸⁹.

Trata-se, portanto, de uma reforma jurídico-societária substancial, criada para introduzir uma nova linguagem contábil no mundo corporativo brasileiro, voltada a atender globalmente ao interesse do mercado (acionistas e investidores), o que deu à luz um direito contábil novo, para regulamentar detalhadamente uma *Contabilidade pura*, mais próxima da essência econômica e sem interferência de outros ramos do Direito, como, por excelência, o tributário.

⁸⁸ FERNANDES, Edison Carlos. Op. Cit. p. 86.

⁸⁹ O Comitê de Pronunciamentos Contábeis explica este conceito no Pronunciamento Contábil Básico (Delib. CVM 539/2008): “Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida.” (grifos nossos). (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pareceres e normas técnicas. Brasília. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 10/02/2016.)

CAPÍTULO II – NORMAS JURÍDICAS SOCIETÁRIAS, CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS: SUAS RELAÇÕES E RESPECTIVAS INTERPRETAÇÕES

1 Normas distintas, autônomas, com finalidades diversas que se “conversam”

No capítulo anterior, estudou-se conceitualmente - em linhas gerais - a contabilidade, as Ciências Contábeis e os objetivos buscados por ambas, demonstrando-se que elas sofrem diversas variações ao redor do mundo, a depender dos modelos empregados e dos destinatários considerados.

Também foi visto que a Contabilidade, quando objeto de interesse do Direito, é por ele normatizada e, quando tal fenômeno ocorre, a Contabilidade se torna assunto estritamente jurídico e o Direito passa a estudá-la, empregando seus métodos de investigação, devendo ser obedecidos seus princípios e suas regras.

Neste capítulo, serão estudadas as relações das normas contábeis positivadas com outras normas jurídicas, as relações de *intertextualidade* entre elas, a identificação de canais de *diálogos interdisciplinares*, bem como os métodos de interpretação jurídicos que deverão ser dispensados às normas jurídicas contábeis, em linha com os princípios e regras do sistema normativo tributário.

Como cediço, sabe-se que o Direito pode ser considerado uno e indivisível, de modo que sua divisão em diversos ramos tem por objeto apenas atender a propósitos puramente didáticos. Isso porque, uma vez tratando-se o direito de verdadeiro sistema, conforme estudado acima, seja na concepção de Kelsen, seja na de Luhmann, todas as normas possuem relações entre si, uma vez que pertencem a esse sistema, havendo ou não hierarquia entre elas.

O importante é destacar que cada ramo do Direito busca positivar um determinado assunto particularmente e, para tanto, edita um “feixe” de normas jurídicas comuns a ele, que o regem com a maior envergadura possível.

Isso não significa, por outro lado, que cada ramo do Direito deve ser considerado apenas isoladamente, isto é, estudado exclusivamente a partir das normas que o regulam, ficando de lado as demais normas de ramos diversos do Direito.

Cada ramo deve ser estudado no seu âmbito, ou pela sua “lente”, conforme esclarece Natanael Martins⁹⁰, mas sempre em harmonia com o sistema jurídico. Uma coisa é estudar a Contabilidade sob o prisma do direito tributário, outra, bem diferente, é estudar a Contabilidade sob o prisma dos direitos societário e contábil. As regras e princípios que governam esses ramos do Direito são diversos.

Por outro lado, quando se estiver diante de caso concreto envolvendo normas jurídicas diversas, elas podem e devem se comunicar, até para que fiquem bem claros os limites em que devem interagir. Daí a advertência sempre oportuna de Eros Roberto Grau de que o Direito não se interpreta “em tiras”, mas sim com a consideração de todo o ordenamento jurídico, sobretudo a Constituição Federal⁹¹.

Firmada essa premissa, as normas jurídicas societárias têm por objeto regular os direitos e as obrigações das sociedades brasileiras de direito privado, bem como tratar de suas relações entre seus acionistas, terceiros (os chamados *stakeholders*) e o mercado.

Já as normas jurídicas de direito contábil, tal como verificado no tópico precedente, buscam positivar a parte da Contabilidade (senão toda ela) que interessa ao Direito, uma vez que, de acordo com o artigo 177, da Lei n.º 6.404/76, todas as sociedades anônimas devem – para efeito de elaboração de suas demonstrações financeiras – seguirem os princípios de contabilidade geralmente aceitos, e estes, por sua vez, devem obediência irrestrita aos padrões internacionais de Contabilidade.

Já as normas jurídicas de direito tributário, de modo singelo, têm por objeto reger a atividade arrecadatória do Estado, regulando a atividade de instituir, cobrar, fiscalizar e arrecadar tributos.

Muito frequentemente, essas normas jurídicas de direito societário, contábil e tributário fazem menção umas às outras ou, então, aproveitam institutos mutuamente, cada uma para atender aos seus próprios propósitos, de modo que existem entre elas inegáveis

⁹⁰ São palavras do autor: “(...) Dito de outro modo, na perspectiva de que contabilidade também é direito, o discurso científico não pode ignorar este fato, pelo contrário, o cientista do direito deve olhar o material de sua investigação pela lente do objeto que se propôs a examinar. Assim, se tributo se trata, deve olhar a contabilidade pela das regras de tributação; se, por outro lado, seu objetivo repousa em um problema societário qualquer, em que em jogo estiver, por exemplo, questões quanto à representação patrimonial do balanço, deve olhar a contabilidade como ela é, pela sua própria lente, isto é, pelas regras próprias do hoje já denominado direito do balanço”. (MARTINS, Natanael. **Contabilidade e direito tributário** – do fato (jurídico) contábil ao fato jurídico tributário – a construção da renda tributável. 2012. Dissertação de mestrado - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2012, pp. 83-84.)

⁹¹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 5. ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 131-132.

relações que precisam ser mais bem esmiuçadas e estudadas. É o que se passa a fazer a partir de agora.

2 A existência de pontos em comum entre:

2.1 Direito societário e direito contábil

Tal como introduzido acima, as normas que regulam o direito societário têm por objetivo estabelecer direitos, deveres e obrigações a serem cumpridos pelas sociedades, tratando de temas associados à instituição destas, à administração, às responsabilidades perante terceiros, às relações com seus sócios/acionistas etc.

Dentre as obrigações das sociedades regradas pelo direito societário está a de preencher e publicar demonstrações financeiras para a mensuração de seus ativos, passivos, resultados e fluxos de caixa. Para atender a estas obrigações, a norma societária exige a observação a princípios de Contabilidade geralmente aceitos e em linha com os padrões internacionais.

É importante destacar que não apenas a atual Lei das Sociedades Anônimas torna obrigatória a obediência aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Antes da Lei n.º 6.404/76, o Código Comercial Brasileiro de 1.850⁹² também já obrigava o então *comerciante* ao dever de escrituração de suas informações econômicas e financeiras.

Em seguida, a primeira Lei das Sociedades Anônimas editada no Brasil (Decreto-lei n.º 2.627/40⁹³) também estabelecia obrigação equivalente e, por sua vez, também o Código Civil brasileiro⁹⁴ que impõe aos empresários o dever de escrituração, mas com relação a outros tipos societários, diversos das sociedades por ações.

De notar que o direito societário, a exemplo de outros ramos jurídicos, positivou parte importante da Contabilidade (princípios), trazendo para dentro do direito privado um assunto externo a ele, tido por relevante.

Nessa linha, a própria Lei das Sociedades Anônimas traz, em seu texto, diversas normas em matéria contábil, como o dever de levantar balanço patrimonial, balancetes,

⁹² Conforme artigos 10 a 20, do Código Comercial.

⁹³ Conforme artigos 129 e 135 do Decreto-lei n.º 2.627/40.

⁹⁴ Conforme artigo 1.179, do Código Civil.

demonstrativos de resultados dos exercícios, fluxos de caixas etc., bem como fixa quais contas deverão ser representadas no balanço patrimonial etc.

É dizer, o direito societário assume como relevante a Contabilidade e, nos aspectos fundamentais dela, tratou de regrá-la no texto da Lei das Sociedades Anônimas e em outros diplomas, como o Código Civil.

Mas não para aí. O legislador societário, em matéria de Contabilidade, não se restringe ao texto da lei, pois delega expressamente competência legislativa à Comissão de Valores Mobiliários – CVM para a edição de normas de direito contábil de observância obrigatória entre as sociedades anônimas de capital aberto, limitadas de grande porte e, até mesmo, para todas as espécies societárias.

Trata-se, pois, de legitimação – pela lei societária - de normas infralegais para efeito de regramento contábil, isto é, delimitação das balizas do próprio direito contábil.

Já a CVM, por sua vez, endossa regras contábeis elaboradas por órgãos regulatórios de direito privado (*e.g.* os Pronunciamentos, Interpretações e demais normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, as resoluções e instruções do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, Banco Central do Brasil – BACEN etc.), tornando-as de cumprimento obrigatório pelas entidades, sob pena de sanção.

É dizer, ao menos para os limites deste trabalho, graças ao direito societário, foi possível o nascimento do novo direito contábil como ramo “autônomo” do Direito, isto é, com objeto específico de regulamentação e dotado de normas próprias que lhe conferem individualidade. Em outras palavras, o novo direito contábil surgiu uma vez que foi o direito societário vigente quem o considerou como relevante, tendo positivado os princípios contábeis aceitos em nível internacional. Também foi a nova lei societária que viu, quanto à matéria contábil, necessidade de normatização específica, não apenas por meio de normas legais, mas também infralegais.

Em outras palavras, já no decorrer do processo de convergência e harmonização acima tratado, além de ter contribuído para o nascimento do direito contábil, também foi importante para definir seus contornos, pois, conforme já adiantado, o direito contábil, no tocante à sua normatização, não se restringe às normas legais essencialmente, aproveitando, também, normas editadas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM e demais normas que ela expressamente homologar.

É todo este “cipoal” de normas legais e infralegais contábeis reputadas relevantes pelo direito societário, como já dito, que se constitui o direito contábil. De notar que os direitos societário e contábil mantêm entre si uma relação de “intertextualidade”, que será abaixo esclarecida.

2.2 Direito contábil e direito tributário

Ao longo do capítulo anterior, verificou-se existir uma relação de longa data entre o direito tributário e a Contabilidade, tendo sido demonstrado que a Contabilidade, por registrar eventos ocorridos na seara econômica, presta valioso serviço à tributação, que se serve de suas informações.

No âmbito jurídico, fato é que o direito tributário, muito frequentemente, positiva, em seus textos normativos, termos e expressões que, na origem, pertencem a outros ramos do Direito ou até mesmo outros campos do saber.

Dentro desse contexto, é muito comum o direito tributário, para fins de tributação, positivar termos e conceitos que são próprios do direito contábil. Vale notar que o direito tributário tem a faculdade de regular - a seu modo - conceitos regulados pelo direito contábil ou importá-los diretamente desse ramo, sem efetuar nenhum corte.

Por outro lado, cabe observar que o direito tributário, para os seus fins, elege normas contábeis próprias distintas daquelas positivadas pelo direito contábil, que têm sua gênese no direito societário. Tal dicotomia faz sentido, pois o direito societário fixa normas de direito contábil buscando atender às finalidades do direito privado como um todo, já o direito tributário o faz, visando atender suas próprias finalidades, regras e princípios.

A esse respeito, Fernando Daniel de Moura Fonseca⁹⁵ alega que, para alguns autores, existe um “Direito Contábil Societário” e um “Direito Contábil Tributário”.

Nesse sentido, esclarece o autor que o direito contábil societário teria por função editar normas que tratam da mensuração do patrimônio das empresas e suas oscilações ao longo do tempo. Já o direito contábil tributário teria por finalidade editar normas contábeis que regram apenas as apurações dos tributos.

⁹⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 23.

Todavia, o próprio autor citado prefere não adotar esta dicotomia, alegando que as normas tributárias, em verdade, não deveriam ter nenhuma conotação contábil, não estando, pois, sujeitas às regras e aos princípios de direito contábil, porém, o autor esclarece que a expressão Direito Contábil Tributário equivale, na verdade, a uma série de influências que o direito tributário exerce indevidamente sobre o direito contábil⁹⁶.

Por outro lado, ainda que não se admita o dualismo entre direito contábil societário e direito contábil tributário, fato é que tanto direito societário quanto direito tributário editam normas em matéria de Contabilidade.

Wolfgang Schön, sobre esta matéria, sustenta não haver, no âmbito da União Europeia, nenhum país que tenha radicalmente cortado relações entre normas de contabilidade societária e normas de contabilidade tributária, isto é, sempre existe entre elas um grau de dependência⁹⁷. Retornaremos a este assunto mais adiante.

3 A intertextualidade no âmbito do direito contábil e do direito tributário: critérios e limites a serem observados

Há intertextualidade no Direito quando um determinado ramo seu faz menção, no seu texto normativo, a conceito ou instituto regrado por outro. Ou seja, um mesmo conceito ou instituto – quanto à positivação - pode ser objeto de interesse de dois ou mais ramos do Direito, sendo, portanto, regulamentado em diversos diplomas jurídicos, mas cada vez com uma finalidade diversa, para efeito de atendimento ao objeto de estudo de cada ramo.

No direito tributário, tal fenômeno é muito comum. Na parte que interessa a este estudo, será dada maior ênfase na intertextualidade do direito tributário e do direito privado, do qual se destacou o atual direito contábil.

Nessa linha, é muito comum o direito tributário fazer menção, em seus textos normativos, a conceitos e institutos que originalmente foram tratados no direito privado, por exemplo, conceitos de *propriedade, bens, ativos, passivos, renda etc.*

⁹⁶ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Op. Cit., p. 24.

⁹⁷ SCHÖHN, Wolfgang. International accounting standards – a “starting point” for a common european tax base? 2004. **European Taxation**, October 2004. International Bureau of Fiscal Documentation. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1603758>>. Acesso em: 29/06/2015.

Na intertextualidade, conforme a própria denominação sugere, o intérprete, para a construção do sentido de uma norma, precisa se remeter ao texto de outras, uma vez que a elas foram feitas expressas referências pela norma inicialmente examinada.

Esse fenômeno reforça a já tratada noção de *sistema* que orienta o direito positivo, sendo ele uno e indecomponível e, por ato reflexo, acaba também por fortalecer a chamada *interpretação sistemática*, uma vez que o intérprete - para construir o sentido de uma norma - deverá, também, conhecer o sentido de outras que são por ela referidas.

É por essa razão que Carlos Maximiliano assevera que, ao saber-se o significado de uma dada expressão do Direito pode-se desvendar o espírito de outras⁹⁸.

Pode-se, portanto, dizer que a intertextualidade reforça a própria noção de que o Direito é um sistema, havendo múltiplas relações entre as normas jurídicas. É comum, no direito tributário, suas normas tratem - para fins de tributação - de institutos de direito civil, societário, trabalhista etc., devendo o intérprete, para desvendar o sentido e o alcance de uma norma, estudar várias conjuntamente.

Paulo de Barros Carvalho alerta existirem dois tipos de intertextualidade: (i) a *interna* ou *intrajurídica*, que ocorre no âmbito do próprio direito positivo, e (ii) a *externa* ou *extrajurídica*, que ocorre entre o direito positivo e outras ciências que elegem o direito como objeto de estudo, por exemplo, a sociologia do direito, a história do direito etc.⁹⁹. Esta segunda, em verdade, equivale à interdisciplinaridade. Quanto à matéria, conclui o autor, apoiado nos ideais de Kelsen, que a intertextualidade consagrada no direito positivo é a *interna* ou *intrajurídica*.

Nesse ponto, o mesmo autor sustenta a tese de que o direito tributário é direito de sobreposição ou superposição, isto é, ao positivar determinados conceitos e institutos de direito privado, o faz levando em consideração o exato sentido, o alcance e a extensão desses institutos conforme prescrição do ramo de origem, não sendo dado, ao direito tributário, alterá-los.

⁹⁸ São palavras do autor: "(...) 130 - Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto. Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma. Em toda ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até à verdade geral." (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.)

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário - linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, p. 198.

Por outro lado, existem, em sentido contrário, vozes doutrinárias autorizadas que sustentam a tese de que o legislador tributário pode, se quiser, valer-se das definições dos termos de direito privado tal como regulados na sua seara de origem ou, se preferir, pode a eles dar sentido ou efeitos diversos para efeitos de tributação, porém, restando obedecidas as balizas do artigo 110, do Código Tributário Nacional¹⁰⁰, isto é, não pode o legislador tributário distorcer os princípios e conceitos de direito privado contidos nas Constituições Federal e Estadual para, com isso, ampliar ou restringir competências tributárias¹⁰¹.

Portanto, em matéria de intertextualidade, pode o legislador tributário, ao fazer referência, na norma tributária, a conceitos e institutos de direito privado, adotar conceitos e definições provenientes do ramo de origem ou, por outro lado, pode ele adotar conceitos e/ou efeitos diversos para fins de tributação, porém, tal faculdade deve atender a limites, sendo o principal, o contido no artigo 110, do CTN, de modo que conceitos de direito privado positivados nas Constituições Federal e Estadual não podem ser alterados para ampliar ou restringir competências tributárias.

Rodrigo de Freitas fala em “transformação do conceito de direito privado para fins tributários”, por meio do qual é mantido o *nomen juris* do conceito de direito privado, porém seu conteúdo acaba sendo alterado, adquirindo uma nova natureza jurídica para fins de definição do fato gerador da obrigação tributária¹⁰².

Na mesma linha, esclarece Luís Eduardo Schoueri que “o legislador tributário não pode ficar vinculado a esses conceitos, pois o Direito Privado trata de relações entre particulares, enquanto o Direito Tributário regula a relação Fisco/Contribuinte, que tem como parâmetro a capacidade contributiva¹⁰³.”

¹⁰⁰ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

¹⁰¹ Neste ponto, Fernando Daniel de Moura Fonseca chama a atenção para alguns casos em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de leis ordinárias que desrespeitaram os artigos 109 e 110, do CTN, como o artigo 3º, da Lei n.º 7.787/89, que fazia incidir contribuições previdenciárias sobre remunerações pagas a autônomos, administradores e trabalhadores avulsos, por ferir a redação original do artigo 195, I, da Constituição Federal e a Lei n.º 9.718/98, que ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS, antes da edição da Emenda Constitucional 20/98. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Op. Cit. p. 131.

¹⁰² FREITAS, Rodrigo de. Reconhecimento, mensuração e tributação da renda no setor imobiliário. 2012. Dissertação de mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012, p. 43.

¹⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional – qualificação e substituição – tributação no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedades de pessoas residentes na Alemanha. **RDDT**, n. 54, pp. 134-135.

Todavia, caso o legislador tributário silencie, o instituto de direito privado positivado, na lei tributária, terá o conceito, o alcance e a extensão previstos no seu ramo de origem, cabendo ao intérprete aferir até que ponto essa conceituação obedece às regras e aos princípios de tributação.

4 A interdisciplinaridade entre o direito tributário e a Contabilidade, para a boa compreensão do direito contábil: critérios e limites a serem observados na troca de informações entre os dois ramos do saber

A interdisciplinaridade é o fenômeno pelo qual duas ou mais ciências estabelecem, entre si, canais de diálogo para compreensão de seus próprios institutos, muitas vezes porque cada uma delas trata de um dado assunto em comum, mas cada uma a partir de suas premissas e métodos próprios de investigação¹⁰⁴.

Trata-se da existência de verdadeiros pontos de intersecção entre duas ou mais ciências e, a partir deles, travam-se verdadeiros diálogos comutativos. Exemplo clássico disso é o conceito de *renda*, que é estudado ontologicamente pelas Ciências Econômicas, mas também pelas Ciências Jurídicas, Contábeis e das Finanças.

Seguindo esse raciocínio, o direito tributário, precisamente no artigo 43, do Código Tributário Nacional, ao definir renda para efeitos de sua tributação, inspirou-se – ao menos em parte - nas teorias econômicas que buscaram conceituar a renda (especificamente, a renda-acrécimo e a renda-produto).

Nas ciências jurídicas, é bastante comum o direito positivo regular institutos que, ontologicamente, pertencem a outras ciências, que os estudam por meio de outros métodos de investigação. Por exemplo, o direito ambiental – em seus textos normativos – faz menção a diversos conceitos que estão estudados pela Biologia (mais especificamente, pela Ecologia). Já o direito econômico regulamenta a economia (por meio de normas constitucionais e infraconstitucionais), que é estudada por outra ciência (Ciências Econômicas).

¹⁰⁴ Segundo Hilton Japiassu, a interdisciplinaridade caracteriza-se pela intensidade das trocas entre os especialistas e pelo grau de interação real das disciplinas no interior de um mesmo projeto de pesquisa. (JAPIASSU, Hilton. **Interdisciplinaridade e patologia do saber**. Rio de Janeiro: Imago, 1976, p. 74.)

O mesmo fenômeno ocorre em relação à Contabilidade. Como se tem visto ao longo deste trabalho, o Direito trouxe, para dentro de si, a Contabilidade, porque a reputou importante juridicamente, razão pela qual a positivou. A legislação tributária faz menção a institutos regulados pelo direito contábil e, muitas vezes, pela própria Contabilidade. É dizer, se o direito contábil não fixar o conceito contábil constante de norma tributária, o intérprete terá de buscar sua significação diretamente nas Ciências Contábeis.

Logo, haverá interdisciplinaridade quando o intérprete do direito tributário se deparar diante de uma norma tributária que contém instituto contábil não definido precisamente no direito contábil ou, mesmo que tenha havido tal definição pelo ramo jurídico correspondente, houver a necessidade de ir à Ciência de origem para conhecer melhor seus contornos. Ou seja, para bem interpretar a norma tributária, o intérprete primeiro deverá se dirigir às Ciências Contábeis, para lá entender como o conceito foi regulado e, depois, saber no direito tributário qual tratamento foi a ele dispensado.

Questão relevante é saber de que modo deve suceder o diálogo entre direito tributário e Contabilidade, isto é, como a segunda pode fornecer elementos, subsídios para que o intérprete possa chegar a uma exegese correta e, com isso, bem aplicar o direito tributário.

Vê-se, ao longo deste trabalho, que para haver interdisciplinaridade no Direito, é preciso que o direito positivo preveja um determinado conceito alheio às Ciências Jurídicas para que, então, assumam relevância jurídica.

Nesse caso, o Direito não deverá definir tal conceito de fora ou, então, fazê-lo de modo insuficiente ou demasiado abstrato, forçando o intérprete, para melhor compreensão, a ter de entender do que trata o conceito na sua seara de origem.

Ou seja, a interdisciplinaridade ocorrerá quando o intérprete precisar recorrer a conhecimentos extrajurídicos para entender o conceito positivado para, entendendo-o na ciência de origem, poder assimilar o corte jurídico ministrado e avaliar se a normatização lhe confere coerência sistêmica. Muitas vezes, há necessidade de adaptação – pela lei – de conceitos de fora para se tornarem compatíveis com o sistema normativo.

Chegado a esse ponto, uma primeira questão que se coloca é a seguinte: como deve o direito positivo se posicionar diante de um conceito externo (ontologicamente extrajurídico e estudado por outra(s) ciência(s)), mas que foi positivado?

Deve o intérprete do Direito exaurir seu estudo apenas no plano normativo? Ou, de outra banda, pode ele fazer *incursões* em outros campos do conhecimento de onde se

originam os conceitos positivados para, de lá, extrair tudo ou alguns elementos que o auxiliem na boa interpretação e aplicação do próprio direito positivo? Caso seja possível proceder-se a tal incursão, a que critérios e limites estaria ela submetida?

Quanto a essa matéria, até o momento, existem duas vertentes doutrinárias bem definidas, a saber:

a) A *primeira*, que refuta qualquer interferência externa de outro campo do saber na seara do direito positivo, defendendo a tese de que o Direito possui seu campo de estudo e seu método de investigação bem definidos, e que o estudo do Direito se esgota no plano da norma jurídica, não sendo de interesse o estudo de assuntos não positivados ou em extensão que vai além do conteúdo normativo, atingindo outras ciências. Para os adeptos dessa corrente, o Direito cria as suas próprias realidades, não tendo o intérprete a necessidade de “sair” do direito positivo para interpretá-lo e aplicá-lo¹⁰⁵. Busca-se, com esta vertente, uma maior “pureza” do Direito para defender alguns princípios, como os da legalidade e da segurança jurídica.

b) A *segunda*, que sustenta que o Direito pode, sim, manter canais de diálogo com outras ciências de modo a propiciar um intercâmbio de informações entre elas para que, com isso, seja alcançado o progresso do próprio conhecimento científico. Aqui precisamente é que se abrem as portas da *interdisciplinaridade*, cujos limites, contornos e critérios objetivos para a sua utilização constituem matéria de alta indagação jurídica na seara do direito positivo, ainda constituindo objeto de denso estudo pela doutrina.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas observou que a primeira linha é a que predominou no direito tributário nas últimas décadas, tendo sido estudado de forma mais segmentada, sem possibilidade de relacionamento com outras ciências, nem mesmo com outras “subdisciplinas”, por exemplo, o direito financeiro¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Alfredo Augusto Becker é um ferrenho defensor desta primeira vertente, fechando o trabalho do jurista dentro do ordenamento jurídico. Segundo o autor, a atividade do jurista consiste precisamente: “a) em analisar a criação de um fenômeno (ex.: regra jurídica tributária) de ação social, a fim de orientar o criador (o Estado) sobre a arte de moldar aquele “dado” constatado ou previsto pelas ciências sociais, ao melhor rendimento humano, porque a regra jurídica somente existe (como jurídica) na medida de sua praticabilidade; b) em analisar a consistência daquele instrumento (regra jurídica) e o fenômeno da atuação, isto é, investigar a estrutura lógica da regra jurídica, constatar a sua atuação dinâmica e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 28-29).

¹⁰⁶ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Direito tributário disciplinar, interdisciplinar, multidisciplinar, pluridisciplinar e transdisciplinar. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, vol. 33, p. 196, IBDT e Dialética, 2015.

Por outro ângulo, o autor esclarece que à medida que os problemas de direito tributário vão se tornando mais complexos, a ele acabam sendo acrescentadas novas disciplinas (Economia, Sociologia etc.), que lhe conferem novas dimensões de análise (que podem ir de uma até cinco dimensões) e de pensamento, que variam em função da complexidade dos problemas enfrentados, mas sem que o direito tributário perca as suas “fronteiras”¹⁰⁷.

Esse autor dá o nome de *Direito Tributário Transdisciplinar* a uma disciplina do direito tributário que, a partir de um dado problema prático, emprega conceitos e métodos de diferentes disciplinas, mas sem que estas disciplinas percam suas respectivas identidades, havendo sempre a necessidade de, numa comunicação transdisciplinar, que os conceitos importados de uma disciplina sofram adaptações pela outra que os importa, de modo a manter-se uma coerência sistêmica para, com isso, evitar confusões cognitivas, concepção esta que – quanto à ideia central - não foge da noção de interdisciplinaridade que se está a empregar neste trabalho¹⁰⁸.

A segunda vertente, mesmo ainda não tendo alcançado a sua plena maturidade doutrinária e desde que observados limites quanto ao intercâmbio das informações entre as disciplinas, parece-nos mais adequada do que a primeira, pelas seguintes razões:

¹⁰⁷ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Op. Cit., pp. 196-197.

¹⁰⁸ Segundo o autor: “(...) O Direito Tributário Transdisciplinar, uma parte da disciplina Direito Tributário, estuda os sistemas que se formam a partir de problemas que requerem o emprego de conceitos de diferentes disciplinas, o que é extremamente comum. Esse tipo de estudo do Direito Tributário alimenta aquele estudo clássico, fechado, da disciplina. Assim, ela não perde as suas fronteiras, continuando bem delimitada, porém, mantém comunicação com sistemas complexos (racionalidades transversais parciais) que lhe alimentarão de informações. Esses *inputs* serão recebidos pelo sistema do Direito Tributário Disciplinar, que agirá com a seletividade característica do seu sistema e fará, quando necessário, uma adaptação dos conceitos vindos do ambiente às suas normas, noção que se manifesta no artigo 109 do CTN. A interpretação sistemática do artigo 109 do CTN com o art. 110 do CTN, frente à CF/1988, e considerando as ideias trazidas nesse trabalho, leva ao entendimento de que os conceitos de Direito privado não devem ser distorcidos pelo Direito Tributário. Eles deverão ser respeitados, assim como os conceitos de outras ciências também precisam ser. Por outro lado, ao ingressar no sistema tributário brasileiro, esses conceitos deverão necessariamente sofrer adaptações quando fírem as normas desse próprio sistema, evitando contrassensos. Não se pode, por exemplo, utilizar o conceito de “receita” com base no direito privado ou na Contabilidade que venha a ferir o visceral princípio da capacidade contributiva na tributação pelo PIS e pela COFINS. Essa forma de lidar com os problemas tributários e de estudá-los permite trabalharmos com coerência o paradoxo da disciplinaridade, que requer a transdisciplinaridade para funcionar bem. É como infinitos paradoxos que encontramos em nossas vidas. A autonomia do Direito Tributário é boa porque lhe dá cientificidade, permite criar bancas, ter estudiosos especializados etc., mas é ruim porque, se a noção for exagerada, o estudo se isola, fica recortado demais e não consegue perceber outras dimensões de um monte de problemas, ou seja, simplesmente não consegue resolvê-los adequadamente. A transdisciplinarização do Direito Tributário, por sua vez, é boa porque permite uma visão inter-relacional que compreende as diferentes dimensões de um fenômeno, mas é ruim porque, se exagerada, pode levar aos tempos iniciais do Direito Tributário, em que ele se perdia no meio das Ciências das Finanças e era confundido com o Direito Financeiro.” (VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Op. Cit. pp. 202 – 203).

(i) A primeira vertente foi concebida por autores que vivenciaram o início da sistematização do direito tributário no Brasil (na época da edição do CTN), cenário no qual a dogmática jurídica e a interpretação desse ramo do Direito sofriam fortes interferências de fora, dos mais variados campos do conhecimento (a Ciência das Finanças talvez seja o exemplo mais marcante), que não respeitavam a integridade do direito tributário, enquanto ramo jurídico com campo de estudo e métodos próprios, tornando-o “invertebrado” no pensar de Becker. Daí, portanto, houve a necessidade de se expurgar essas “más” influências em respeito à segurança jurídica, mas o expurgo, no nosso entender, *foi radical*, a ponto de reduzir o direito tributário a um “feudo incomunicável”, totalmente positivista na acepção de Hans Kelsen¹⁰⁹, o que não nos parece ser a melhor medida.

(ii) O ordenamento jurídico *não é perfeito* e contém, no seu bojo, diversas *lacunas* que, não raro, podem se referir à falta de *previsão legal* ou mesmo à falta de *conceituação precisa*, pelo direito positivo, de fatos sociais externos a ele, mas que foram positivados, de modo que o intérprete, ao fazer uso de métodos de integração para colmatar tais lacunas, poderá precisar, de algum modo, buscar informações fora do Direito.

(iii) O fenômeno de positivação do Direito – quando incide sobre ato ou fato estudado por outra ciência – é guiado por cortes e recortes que normalmente diminuem e/ou alteram a densidade conceitual ontológica do objeto positivado, sendo que esta abstração pode dificultar o processo de interpretação da norma jurídica ou de sua aplicação diante de um caso concreto.

(iv) A realidade externa (social, econômica, política, etc.) que o legislador busca positivizar é *muito complexa e mutante*, de modo que é extremamente difícil para ele se referir a ela por meio de linguagem prescritiva, que é *geral e abstrata* por excelência, sendo dirigida a todos indistintamente e a uma ampla gama de situações hipoteticamente descritas no antecedente das normas jurídicas, de modo que para a boa compreensão delas, é preciso, muitas vezes, compreender conceitualmente – no nascedouro (isto é, nos campos do saber correspondentes) - os atos e fatos sobre os quais essas normas incidiram. É dizer, primeiro se busca a definição de termos positivados nas suas ciências de origem e, a partir dessa conceituação original, regressa-se ao ordenamento e verifica-se o tratamento jurídico dispensado a ela e sua correta exegese, em alinhamento com os princípios e valores previstos no direito positivo, o que permite, ao intérprete, uma compreensão muito maior do assunto

¹⁰⁹ KELSSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 2. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1962.

positivado. Esta é uma boa possibilidade de interdisciplinaridade, que será examinada com detalhes mais adiante.

Todavia, pela natural complexidade do ordenamento jurídico, é igualmente complicado criar-se um canal de comunicação, entre o Direito e as outras ciências, que não promova o caos, mas sim um desejado fluxo organizado de informações que seja útil ao intérprete.

Marcelo Neves é um dos representantes da segunda vertente, tendo ele buscado afinar o estudo da interdisciplinaridade por meio de criação de métodos pelos quais ela possa se manifestar, estabelecendo canais de comunicação entre duas ciências (dentre elas, a ciência jurídica), ficando mantidos campos objetivos de cada uma delas e as suas independências metodológicas.

O autor chama a atenção para o uso, muitas vezes, impróprio do conceito de interdisciplinaridade, afastando as seguintes acepções: **(i)** o *enciclopedismo jurídico*, consistindo num amplo *bacharelismo* que leva a um superficialismo exagerado, **(ii)** o *imperialismo disciplinar*, em que uma ciência (por exemplo, a do Direito), superestima um aspecto de outra (por exemplo, a Ciência Econômica), em prejuízo da sua própria racionalidade e metodologia; e **(iii)** a *metadisciplinaridade*, que, por meio de uma metanarrativa, de cima, propõe limites ao intercâmbio de informações entre as ciências, como em meio a um “holismo simplificador”.

Para o autor, a “boa” interdisciplinaridade é aquela que permite a compreensão precisa de conceitos positivados *na sua linguagem de origem* para que, com isso, seja possível entender os seus sentidos no âmbito da dogmática jurídica e vice-versa¹¹⁰. Dito de modo mais simples: para compreender melhor o que está no Direito, é primeiro preciso compreender o assunto positivado fora dele, para então saber-se seu real significado e, a partir disso, entender melhor os cortes e recortes realizados pelo ordenamento jurídico.

No tópico a seguir, serão abordados mais elementos úteis para uma melhoria no fenômeno da interdisciplinaridade envolvendo o Direito e a Contabilidade.

¹¹⁰ São palavras do autor: “(...) Em outras palavras, a interdisciplinaridade é um espaço fluido e instável de comutação discursiva. Nela, o sentido originário de um discurso atravessa um transformador para ser compreendido e ganhar sentido no âmbito de um outro discurso. Nesse sentido, a interdisciplinaridade permite que a linguagem econômica, política ou sociológica seja compreendida e ganhe sentido no âmbito da dogmática jurídica e vice-versa. Isso fortifica a adequação recíproca e uma certa cooperação num ambiente de conflituosidade disciplinar, sem que as respectivas pretensões de autonomia sejam negadas.” (NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Porto Alegre, 2005, pp. 211-212).

4.1 Respeito à individualidade e à autonomia de cada ramo do saber: métodos de investigação e campos objetivos distintos

Para efeitos de definição de uma interdisciplinaridade útil, isto é, que promova desenvolvimento científico, um primeiro ponto a que se deve atentar é o de que cada ciência tem um objeto de investigação preciso e bem delimitado, e cada uma delas possui métodos de investigação distintos para estudar seus respectivos objetos. Nesse ponto, não pode haver confusão.

Isso significa que – para a compreensão de um conceito contábil positivado – não deve o intérprete do Direito, para sua correta interpretação, utilizar métodos de investigação das Ciências Contábeis, nem pode estudar o instituto contábil positivado levando em conta a finalidade buscada pela ciência que o estuda. Pode o intérprete conhecer o conceito de fora e como ele labora no seu sistema inaugural, mas esse conhecimento – quando do estudo do conceito positivado – deverá apenas possuir *caráter auxiliar* na exegese jurídica.

Conforme visto acima, conceito contábil positivado é assunto jurídico, que deve ser interpretado e aplicado de modo coerente com o sistema normativo.

Este conceito contábil positivado é, pois, distinto daquele previsto e definido pelas Ciências Contábeis. Portanto, são dois conceitos que, embora possam manter semelhanças entre si, ou até mesmo identidade de nomenclatura, não podem ser confundidos. A interdisciplinaridade servirá, pois, para a melhor compreensão do assunto dentro dos domínios do direito positivo.

4.2 Fatos contábil e jurídico: institutos diversos, mas não comunicáveis

Apesar de fatos jurídicos e contábeis serem distintos, isso não significa que eles sejam comunicáveis, isto é, não quer dizer que o intérprete não pode, em hipótese alguma, para compreender melhor o conceito contábil positivado, primeiro entender o conceito em referência na Ciência que lhe deu origem.

Isso porque sem o *conceito original*, não haveria *conceito jurídico*, uma vez que foi o primeiro que inspirou o segundo. É dizer, para compreender o conceito jurídico (derivado) é primeiro preciso compreender o conceito inaugural.

Em outras palavras, deve-se ter em mente que o conceito contábil positivado parte do conceito original, podendo aproveitá-lo *ipsis literis* ou, de certo modo, alterá-lo. Em ambas as hipóteses, para melhor compreensão, é necessário haver interdisciplinaridade.

Até porque, se tais conceitos fossem incomunicáveis, não haveria de se cogitar interdisciplinaridade, de modo que cada ciência deve regular o assunto a seu modo, sendo vedada qualquer comunicação com outro ramo do saber, o que seria ruim, pois a alteração radical do conceito original poderia criar problemas, como a criação de uma figura etérea, ficta, ficando difícil aferir a sua identidade e, até mesmo, sua utilidade.

4.3 Canais de diálogo entre a Contabilidade e o direito tributário no plano normativo

Firmados os conceitos de *intertextualidade* e *interdisciplinaridade* e, adotando a premissa que eles ocorrem no direito positivo, cabe agora esclarecer de que modo tais fenômenos ocorrem e de que modo deve se posicionar o intérprete do direito tributário.

4.3.1 Normas de reenvio

O primeiro canal de diálogo é a chamada “norma de reenvio”, que, conforme a própria denominação sugere, reenvia o intérprete para outro texto de lei do mesmo ramo jurídico, de outro ou para algum texto não jurídico. Equivale, pois, à intertextualidade, já examinada acima, a menos que o intérprete, ao se dirigir a outra regra de Direito, esta, por sua vez, remeta-o a outro ramo do saber, tornando-se interdisciplinaridade.

No âmbito do direito tributário, significa dizer que o legislador tributário, nas normas de reenvio, ao incorporar conceitos de direito contábil ou de Contabilidade, incorpora-os, importa-os tais como definidos nas áreas de origem, sem fixar qualquer conceito próprio.

É dizer, sempre que o legislador tributário positivizar institutos de direito contábil e não apresentar para eles nenhuma conceituação própria, deverão eles ser compreendidos, quanto ao alcance, ao conteúdo e à extensão, tal como foram definidos no texto normativo do ramo jurídico de origem. Em outras palavras, serve, para fins de tributação, o conceito dado pelo texto de outra norma.

Apesar de o direito tributário incorporar conceito proveniente da Contabilidade, isso não significa que o legislador tributário não possa dar a ele *efeito* diferente, para fins de tributação.

Nesse ponto, é interessante citar o exemplo dado por Fernando Daniel de Moura Fonseca¹¹¹, que esclarece que o direito tributário incorporou para si o método da equivalência patrimonial – MEP tal como definido pelas Ciências Contábeis, porém atribuiu a ele efeito diverso. Enquanto a contabilidade manda lançar, em conta de resultado, os ajustes da equivalência patrimonial, afetando positivamente o lucro contábil, tal lançamento não tem *efeitos tributários*, uma vez que o artigo 10, da Lei n.º 9.249/95 isenta os dividendos da tributação do imposto de renda. Logo, o ajuste positivo do MEP deve ser excluído da apuração do lucro real.

Alberto Xavier manifesta entendimento contrário às normas de reenvio, ao argumento de que as leis tributárias devem – pelo princípio da tipicidade – ser completas, isto é, sem lacunas, prevendo todos os elementos da regra-matriz de incidência, não podendo, para esse fim, dirigir-se a conceitos outros fixados em outras leis¹¹².

De nossa parte, não concordamos com o respeitado autor. Entendemos que o direito tributário, ao prescrever, em seu texto normativo, conceitos e institutos de outros ramos do Direito ou do saber, não está obrigado a conceituá-los para fins fiscais, nada impedindo que o legislador tributário admita como boa a definição dada alhures, aproveitando os conceitos de lá. Conforme acima apontado, o legislador tributário pode, se quiser, valer-se dos conceitos do ramo de origem ou, se preferir, pode fixar outros, buscando uma melhor adaptação ao sistema normativo tributário.

Ou seja, ao não fixar conceito próprio, o legislador tributário assume que, para fins de tributação, basta a definição – ao instituto positivado na norma tributária - dada pelo ramo de origem.

¹¹¹ São palavras do autor: “O exemplo da equivalência patrimonial é capaz de mostrar com clareza a hipótese em que o legislador utiliza um conceito contábil preservando as suas características originais, mas prescrevendo efeitos tributários diversos daqueles que seriam esperados. O art. 21 do Decreto-lei n.º 1.598/77 não define equivalência patrimonial, mas se limita a dizer que em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, nos termos do art. 248 da Lei n.º 6.404/76. Trata-se de expressa incorporação do método contábil de avaliação de investimentos previstos na lei societária. No entanto, apesar de incorporar o conceito, o legislador determina que as contrapartidas do ajuste ao valor do investimento (receitas e despesas contábeis) não devem ser computadas no lucro real (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 23). (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 133).

¹¹² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 29.

Nesse particular, não se vislumbra qualquer ofensa ao princípio da tipicidade ou da legalidade, uma vez que o intérprete, somando os conceitos previstos na lei tributária com aqueles que serão buscados por meio das normas de reenvio, terá em mãos o suficiente para preencher todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária ou todos os elementos necessários para bem interpretar e aplicar a norma tributária, não havendo, pois, qualquer prejuízo à legalidade e à segurança jurídica.

4.3.2 Norma de direito tributário atribuindo conceito ou efeito diverso a instituto contábil

Da mesma forma que o legislador tributário tem a faculdade de, diante de um conceito contábil positivado em norma tributária, servir-se da conceituação dele, proveniente do ramo de origem, nada impede a ele conceituá-lo de modo diverso para o atendimento a regras e princípios de direito tributário. É o caso do *ágio*. O conceito de *ágio*, para o direito tributário, é diverso daquele previsto pelo direito contábil.

Ou então, conforme já anunciado no tópico precedente, pode o legislador tributário se aproveitar do conceito contábil no ramo de origem, porém atribuir, a este, efeitos diferentes para fins de tributação. É o exemplo do Método da Equivalência Patrimonial – MEP, visto acima.

Caso prefira o legislador tributário trabalhar com conceito próprio, para um mesmo instituto, haverá um conceito de direito contábil (para atender às finalidades perseguidas por este ramo) e outro de direito tributário (para atender às peculiaridades deste).

Questão interessante que se põe é saber até que ponto pode o legislador tributário alterar o conceito contábil para melhor moldá-lo aos interesses da tributação. Teria o legislador tributário em mãos um verdadeiro cheque “em branco” ou estaria ele adstrito a limites?

De nossa parte, entendemos que o legislador tributário não tem liberdade absoluta para alterar conceitos e institutos contábeis para efeito de tributação.

Um limite que se pode ter em mente, dentro do tema explorado neste trabalho, é o de que o legislador tributário não pode instituir conceito próprio em relação a um determinado conceito contábil - para fins de tributação – que seja capaz de tributar uma “não renda”.

É dizer, o limite que se impõe, ao legislador tributário, ao alterar conceitos de direito contábil e de Contabilidade é o de que, com essa alteração, seja possível uma melhor harmonia com o direito tributário, mas nunca ferir regras e princípios deste.

Como o foco maior deste trabalho é no Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, pode-se adotar como premissa que o legislador tributário não pode alterar conceitos de direito contábil e de Contabilidade de modo a – com isso – propiciar a tributação de uma “não renda”, de uma renda *acrescida* que muito remotamente ou nunca será *realizada* (sobre a qual não haverá uma *disponibilidade*), de uma renda *fictícia* (isto é, meramente escritural e potencial, sem lastro econômico) ou então aumentar a carga tributária em patamares superiores à capacidade contributiva do contribuinte.

Aqui cabe bem a advertência de Luís Eduardo Schoueri, no sentido de que não é renda tudo aquilo que a lei definir como tal, mas sim o que *economicamente* o legislador descrever como renda. É dizer, o conceito jurídico de renda não pode ignorar a necessidade de existência de um *lastro econômico*, do contrário, estar-se-ia tributando uma “não renda”¹¹³.

Apesar do acerto de Schoueri quanto à sua posição, infelizmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já registrou precedente que abraça corrente doutrinária diversa daquela ora defendida. Quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 201.465-6, o ministro Nelson Jobim esclareceu, no seu voto, que a expressão “lucro real”, para fins de tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, nada mais é do que aquele definido como tal pela legislação tributária ordinária, não havendo aqui nenhuma necessidade de tal conceituação aproximar-se da essência econômica do conceito de renda.

Com a devida vênia, reputamos equivocado esse entendimento da Excelsa Corte, pois dá, ao legislador ordinário, verdadeiro “cheque em branco”, podendo ele fixar bases imponíveis *abstratas*, isto é, sem substância econômica, ou que não representem disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

É importante ter em mente que – em matéria de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ - a definição dos limites para o legislador tributário aproveitar, alterar

¹¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.) **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 244

conceitos de direito contábil ou atribuir-lhes efeitos diversos para efeito de tributação tem relação direta com dois pontos, que serão aprofundados mais à frente, que são:

a) O conceito de patrimônio que se adota para efeito de mensuração do seu acréscimo, isto é, se ele se restringe ao patrimônio regido pelo direito civil ou se, além deste, pode ser adotado outro, como, no caso, o *patrimônio societário*.

b) A teoria que se abraça para efeito de definição do fato gerador do imposto de renda (artigo 43, do Código Tributário Nacional), isto é, se ele se restringe ao mero *acrécimo patrimonial realizado* (renda-acréscimo), proveniente da variação do patrimônio regido pelo direito civil ou se também abrange o chamado acréscimo não realizado (*accrual*), oriundo de oscilações do patrimônio societário, orientado pela *essência econômica*.

A depender da corrente doutrinária adotada, poder-se-á admitir ou não a tributação pelo imposto sobre a renda de resultados produzidos pela variação do chamado patrimônio societário. Esse assunto será revisitado no Capítulo IV.

5 Da interpretação das normas jurídicas contábeis

Até o momento, estudamos o modo que as normas jurídicas societárias, contábeis e jurídicas se relacionam umas com as outras, sendo identificados os seus diversos pontos de intersecção.

Também foram analisados os canais de diálogo entre o direito tributário, o direito contábil e a Contabilidade propriamente dita (*intertextualidade e interdisciplinaridade*), que podem ocorrer em *normas de reenvio* ou então quando o legislador tributário atribui conceito ou efeito diferente a instituto contábil.

Todavia, é importante que os canais de diálogo acima sejam aproveitados pelo intérprete não aleatória e/ou isoladamente, mas dentro do conjunto das regras de interpretação jurídica, isto é, obedecidos os métodos de interpretação de que se vale o Direito, sendo sempre considerados os princípios e as regras de direito tributário.

Em outras palavras, os canais de diálogo fornecem, ao intérprete, informações adicionais, complementares, que deverão, por ele, ser examinadas em conjunto com os métodos de interpretação jurídica, de modo a corretamente revelar o significado de institutos de direito contábil para efeitos de tributação.

É só desse modo que será possível bem interpretar e aplicar as normas jurídicas contábeis quando tidas por relevantes para fins de tributação.

5.1 Interpretação contábil e interpretação jurídica. Noções contábeis e boa interpretação jurídica

Conforme já examinado no capítulo anterior, a Contabilidade busca medir o patrimônio das pessoas jurídicas e suas oscilações. Para tanto, vale-se de um processo constituído de três etapas, a saber: reconhecimento, mensuração e evidenciação.

No curso desse processo, o contabilista já está, na verdade, *interpretando contabilmente* os fatos econômicos dentro das finalidades buscadas pela Contabilidade, exercendo o chamado “julgamento”, isto é, decidindo subjetiva e responsavelmente, com apoio em princípios e regras contábeis, quais eventos econômicos devem ser reconhecidos, em que contas deverão ser registrados, considerando-se o plano contábil existente e quais os valores respectivos, para que então todos os eventos possam ser divulgados, de modo organizado, aos chamados utentes da Contabilidade.

Aqui já existe interpretação embasada numa inafastável subjetividade, uma vez que a nova Contabilidade, diferente da antiga, é mais sustentada por princípios (mais *fluidos*) do que por regras (mais *exatas*).

A interpretação contábil reside, portanto, em aferir quais eventos interessam à Contabilidade e que merecem ser objeto de registro, pelo fato de produzirem efeitos positivos ou negativos na mensuração do patrimônio.

O objetivo é sempre mensurar o patrimônio e suas alterações da forma mais precisa possível. Isto é, a “verdade” buscada pela Contabilidade é a mensuração precisa do patrimônio e suas variações, verdade esta que, a par do que se estudou no capítulo anterior, é relativa, já que as Ciências Contábeis não retratam os eventos econômicos de modo puro, mas sempre mediante aproximações, suportadas por modelos que variam de país para país.

Ocorre que, como existem diversos padrões contábeis mundo afora, regidos pelos mais diversos princípios e regras, a interpretação contábil, por certo, varia conforme o padrão contábil adotado. Há, portanto, múltiplas “verdades”, daí a existência de “assimetrias”.

Sem prejuízo disso, existem as chamadas regras técnicas para a interpretação do sentido e do alcance dos institutos contábeis, normalmente baixadas pelos órgãos

regulatórios de Contabilidade¹¹⁴. Essas regras técnicas devem sempre ser observadas pelos contabilistas no trâmite do processo contábil, refletindo, pois, na escrituração.

Além disso, existe a interpretação da própria contabilidade em si, isto é, dos dados registrados nos seus relatos financeiros (balanço patrimonial, demonstrativo do resultado do exercício etc.). É a partir da análise das informações constantes nestes documentos, acrescidas de eventuais notas explicativas, que o usuário da contabilidade poderá formar uma opinião acerca da situação patrimonial da entidade, bem como acerca do seu potencial futuro de geração de fluxos de caixa.

Já a interpretação jurídica tem por objeto buscar o verdadeiro alcance, o conteúdo e a extensão do direito positivo, das *normas jurídicas*, isto é, o significado, o correto sentido das expressões nelas contidas¹¹⁵.

Para Eros Roberto Grau, o direito positivo é *alográfico*, sendo que o intérprete, a partir da leitura e interpretação do texto de lei, constrói a chamada *norma jurídica (autográfica)*, que corresponde à expressão do seu sentido¹¹⁶.

Para esse autor, a norma preexiste em seu sentido, cabendo ao intérprete tão somente revelá-lo. É dizer, o intérprete deve apenas compreender o sentido do texto normativo original.

Nessa mesma linha, assevera Karl Larenz, a interpretação consistiria na “mediação” pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido do texto que se lhe torna problemático¹¹⁷.

Diversamente dessa concepção, Paulo de Barros Carvalho esclarece que a interpretação da norma jurídica consiste num processo de *criação*, isto é, de produção, de elaboração do sentido. Não há um sentido próprio preexistente na norma, uma vez que o intérprete é o responsável pela construção do seu sentido¹¹⁸.

Evidentemente, na interpretação jurídica, o intérprete deverá se valer dos princípios e regras constantes no ordenamento jurídico, não podendo, conforme já estudado, interpretar uma norma jurídica a partir de regras e princípios que regem outros ramos do saber.

¹¹⁴ Cite-se, a título de exemplo, as normas de interpretação baixadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e do Conselho Federal de Contabilidade do Brasil.

¹¹⁵ Segundo Karl Engisch, “a tarefa da interpretação é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos.” (ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 126.)

¹¹⁶ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre interpretação/aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 69-70.

¹¹⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do Direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 439.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 95.

Esse raciocínio se aplica, sem dúvida, ao direito contábil, uma vez que a contabilidade positivada, conforme vem se sustentando ao longo deste trabalho, é assunto que interessa ao Direito.

Nada obstante, é fato que se o intérprete do Direito tiver boas noções de Contabilidade, por certo, terá ele uma capacidade muito maior de bem interpretar o direito contábil, bem como o direito tributário, especialmente nos casos em que este se referir expressamente a conceitos e institutos contábeis.

Afinal, foi a Contabilidade que inspirou o direito contábil e não o contrário. Nada melhor que, para conhecer bem o Direito, saber algo acerca do assunto que ele positivou e regulamentou e que, em grande parte, aproveitou conceitualmente da origem.

Nessa linha, é muito difícil, para um intérprete do direito contábil ou do direito tributário, bem compreender o conteúdo e o espírito dessas normas sem conhecer conceitos básicos de Contabilidade, que frequentemente aparecem nos seus respectivos textos normativos.

5.2 Dos métodos de interpretação jurídica aplicados ao direito tributário e as normas jurídicas contábeis

Mais uma vez, vale atentar para o fato de que a contabilidade positivada é assunto de interesse do Direito, que a regula por meio de normas jurídicas. Conforme visto no tópico anterior, boas noções contábeis podem auxiliar o intérprete do Direito na busca do sentido correto da norma jurídica contábil, mas, em última instância, deverá este ser buscado essencialmente por meio da aplicação dos métodos jurídicos de interpretação.

Feita esta prévia e necessária advertência, inaugurando o assunto de interpretação das normas tributárias, cabe esclarecer que já é bizantina a discussão no sentido de que o artigo 107 do Código Tributário Nacional foi bastante infeliz ao dispor que a legislação tributária será interpretada de acordo com o disposto no capítulo do código no qual ele se insere.

Isso porque, como cediço, não cabe à legislação, em si, tratar de métodos de interpretação a ser utilizados pelo intérprete, uma vez que tal trabalho incumbe à chamada *hermenêutica*, campo do saber específico.

Significa dizer, portanto, que o Código Tributário Nacional não pode restringir o manejo dos métodos de interpretação do direito tributário pelo intérprete, tampouco criar uma *ordem preferencial hierárquica* para a adoção deles. Ao contrário: o intérprete pode

livremente, para interpretar uma norma jurídica tributária, valer-se de todos os métodos de interpretação possíveis¹¹⁹, sempre tendo em mente a busca do sentido da norma jurídica que melhor se harmonize com o sistema normativo.

Seguindo esse fluxo de raciocínio, deve a interpretação começar pela leitura do próprio texto normativo, chamada de interpretação *literal* ou *gramatical*. Na verdade, a literalidade do texto é importante para, de certo modo, conferir limites objetivos à interpretação, evitando a subjetividade exagerada do intérprete e impedindo que a interpretação se distancie muito do que o próprio texto normativo buscou regular. Em outras palavras, a literalidade do texto confere *segurança jurídica* e *sistêmica*, impedindo que a interpretação se torne arbitrária.

Porém, a interpretação literal, por si só, é pobre e restritiva, pois muitas vezes não alcança situações que ultrapassam a letra pura do texto normativo, mas que se amoldam perfeitamente ao espírito buscado pela lei. Logo, não basta para revelar o correto sentido da norma jurídica. Deve o intérprete seguir adiante, valendo-se de novos métodos.

Em seguida, vem o método *histórico-evolutivo*, por meio do qual o intérprete examina o contexto histórico vigente quando da edição da norma jurídica, para verificar de que modo circunstâncias históricas externas influenciaram o conteúdo legislativo, facilitando a compreensão do seu sentido¹²⁰. Além disso, com o emprego desse método, o intérprete poderá até mesmo modificar a interpretação do texto normativo caso haja uma mudança substancial do contexto histórico inaugural, situação esta que poderá reclamar, até mesmo, a alteração ou a revogação da própria norma.

Na sequência, vem o método teleológico, em que o intérprete procura buscar a finalidade perseguida pela norma editada, de modo que a interpretação não poderá ignorá-la, sob pena de afronta ao seu próprio espírito¹²¹.

¹¹⁹ A este respeito, é válida a observação de Ricardo Lodi Ribeiro: “é inevitável reconhecer que os métodos de interpretação são concebidos a partir de uma ‘visão pluralista’, não havendo que se cogitar uma hierarquia entre eles, que têm igual peso”. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2003, p. 117.)

¹²⁰ Este método tem especial aplicação quanto ao objeto desta dissertação, uma vez que foi a mudança do contexto histórico vivenciado pelo Brasil que criou a necessidade de alteração dos padrões contábeis então utilizados, para que fossem harmonizados com os padrões internacionais.

¹²¹ Quanto ao método teleológico, segundo Ruy Barbosa Nogueira: “No campo tributário consiste em captar a função ou finalidade de cada disposição legal dentro da estrutura da norma jurídico-tributária e sua harmonia ou conexão com as demais partes da ordem jurídica.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 93.)

Por fim, cabe citar o método *sistemático* ou *lógico-sistemático*, por meio do qual a interpretação de uma determinada norma jurídica é feita conjuntamente com outras normas e com o ordenamento jurídico como um todo, com o perdão do pleonasma, *sistemicamente* considerado.

Quanto a esse método particularmente, calha bem a observação de Ricardo Lobo Torres no sentido de que o método sistemático não é apenas *lógico*, ostentando também caráter *valorativo*, uma vez que o sistema jurídico é aberto e direcionado para a consagração de valores, em especial a justiça e a segurança¹²².

Feitas as considerações preliminares acerca dos métodos de interpretação jurídica, convém agora abordar o fenômeno da interpretação das normas de direito contábil incorporadas pelo direito tributário dentro do seu sistema normativo.

5.3 Normas contábeis incorporadas por leis tributárias e princípios constitucionais tributários

Sempre que as normas contábeis forem aproveitadas pelo direito tributário para fins de tributação, deverão ser interpretadas em harmonia com os princípios constitucionais tributários.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira¹²³, é pressuposto para a interpretação das leis tributárias o conhecimento da ciência e da técnica do direito tributário, merecendo grande destaque os princípios (normas de otimização e, segundo o pensar de Humberto Ávila¹²⁴

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 210.

¹²³ No original: “2. Para o conhecimento científico é necessário, especialmente, o estudo dos “princípios” que, como esclarece Lalande, são o “conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado. Os primeiros e fundamentais princípios para todos os ramos do Direito estão no Direito Constitucional. Assim também, em primeiro lugar, é no Direito Constitucional, como ordenação suprema do próprio Estado, que vamos encontrar os princípios constitucionais que regem a tributação. Diz mesmo Jarach que “os critérios gerais que determinam a maneira e os limites das pretensões tributárias estão disciplinados por um conjunto de normas jurídicas, lógica e estruturalmente anterior ao Direito Tributário material e ao formal, que constitui o chamado Direito Tributário Constitucional.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, pp. 1-2).

¹²⁴ No original: “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” (ÁVILA, Humberto.

seguem a ideia do “mais ou menos”) que, no caso do ordenamento jurídico brasileiro, estão contidos no texto da Constituição Federal.

Há no ordenamento constitucional, também, regras, que correspondem a comandos exatos, que seguem a ideia do “tudo ou nada” e devem ser obedecidas rigorosamente pelo intérprete, em detrimento de qualquer princípio, quando da construção do sentido de determinado texto normativo.

Nunca é demais recordar que qualquer norma tributária que incorpore de - algum modo - normas contábeis, deve respeitar os princípios e as regras constitucionais, que correspondem aos seus fundamentos de validade, do contrário, não guardará harmonia com o ordenamento jurídico tributário e será considerada uma norma inválida (inconstitucional).

Segundo o pensar de Edison Carlos Fernandes, existem princípios constitucionais que se aplicam de modo geral ao IRPJ e à CSLL - legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, isonomia (igualdade) e vedação ao confisco - e princípios que se aplicam especificamente ao IRPJ - generalidade, universalidade, elementos de conexão: fonte e residência e progressividade¹²⁵.

Não constitui objeto deste estudo o aprofundamento de cada princípio acima citado, sendo apenas relevante explicitá-los, uma vez que devem ser de conhecimento do intérprete quando for se debruçar diante de assunto de direito contábil e de sua interpretação nos domínios do direito tributário.

5.4 Normas contábeis incorporadas por leis tributárias e normas gerais de direito tributário. Os limites dos artigos 109 e 110 do CTN

Descendo um degrau na escala hierárquica, o intérprete do direito tributário deve também obedecer às chamadas *normas gerais de direito tributário*, previstas essencialmente no Código Tributário Nacional, diploma este recepcionado pela atual ordem constitucional com *status* de lei complementar, conforme vem sendo reiteradamente admitido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 13. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 85.)

¹²⁵ FERNANDES, Edison Carlos; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; CALCINI, Fábio Pallaretti. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de acordo com a Lei nº. 12.973 de 2014**. São Paulo: Atlas, 2015.

Para fins deste estudo, o primeiro dispositivo do Código Tributário Nacional que deve ser observado pelo intérprete é o artigo 43, que fixa o fato gerador do imposto sobre a renda. Tal dispositivo, em função da relevância que ostenta, será tratado individualmente no capítulo IV deste trabalho.

A esta altura, até para guardar maior coerência com o assunto tratado neste capítulo, convém atentar para o disposto nos artigos 109¹²⁶ e 110¹²⁷, do Código Tributário Nacional. Tais dispositivos, considerados conjuntamente, fixam *balizas objetivas* para o intérprete do direito tributário em relação a princípios gerais, conceitos e institutos de direito privado.

Conforme já estudado acima, o legislador tributário pode, ao positivizar princípios e conceitos de direito tributário, valer-se da definição destes no ramo de origem (direito de *sobreposição*) ou, se preferir, pode fixar conceitos ou efeitos diversos para os propósitos da tributação, desde que respeite as regras de competência fixadas na Constituição Federal, isto é, não pode o legislador tributário, ao tratar de princípio ou conceito de direito privado constitucionalmente previsto, modificar seu conteúdo, alcance e extensão de maneira a tributar eventos econômicos que, à luz da própria Lei Maior, não tem legitimidade para tributar ou, então, se tal evento estiver contido na competência tributária de outro ente político.

Com relação ao presente trabalho, o tema que cabe tratar neste tópico é a maneira pela qual o patrimônio – instituto de direito privado por excelência - deve ser considerado pelo legislador tributário para os fins de tributação da renda.

Deve tal conceito estar amarrado ao direito civil ou pode ele, igualmente, ser definido por outro ramo do direito privado (direitos contábil e societário, por exemplo)? Isto é, pode o legislador tributário – para fins de tributação da renda – preferir outro conceito de patrimônio diverso daquele previsto no direito civil?

A chave para a resposta a essas questões é a postura que o intérprete tem em relação aos princípios e conceitos de direito privado previstos na Constituição Federal, isto é, se ele os considera como “tipos” ou como “conceitos”.

¹²⁶ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

¹²⁷ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Se os considera como “conceitos”, está admitindo que o legislador tributário “fechou” o conteúdo, o alcance e a extensão destes, levando em conta o direito privado vigente à época da edição da Lei Maior e da lei tributária. Conceitos são fechados e bastante delimitados, não havendo espaço para flexibilidade. Nessa linha, cabe observar que, na época em que a Constituição Federal foi promulgada e na época em que a grande maioria da legislação tributária que regula o imposto de renda foi editada, só havia o conceito de patrimônio tratado pelo direito civil.

Por outro lado, se o legislador tributário partir da premissa que a Lei Maior, ao tratar de princípios e institutos de direito privado, o fez não por meio de “conceitos”, mas sim de “tipos”, está ele assumindo que tais princípios e conceitos não são herméticos e inflexíveis, com seus contornos bastante precisos e delimitados, mas sim abertos, capazes de absorver e acompanhar as modificações conceituais havidas ao longo do tempo, à medida que a legislação é alterada para melhor se adequar às peculiaridades sociais, econômicas e políticas.

As duas concepções possuem *vantagens e desvantagens*. Segundo Fernando Daniel de Moura Fonseca¹²⁸, a vantagem de se tratar como “conceitos” os princípios e institutos de direito privado constitucionalmente positivados é que tal posição imprime maior segurança e estabilidade ao ordenamento jurídico, impedindo que o legislador tributário tenha *liberdade absoluta* para tratar de matérias de direito privado como bem lhe aprouver, ficando restrito ao direito privado em vigor à época da edição da lei tributária. Trata-se da chamada “interpretação estática”.

Ao revés, o problema dessa interpretação é que ela “engessa” o direito tributário, impedindo-o de acompanhar – no mesmo ritmo - as inovações legislativas de outros ramos

¹²⁸ No original: “Para que se defenda uma interpretação estática é preciso acreditar que o legislador não tenha se referido a uma norma, mas sim a um determinado dispositivo legal. Na verdade, teria o legislador feito referência aos conceitos em vigor no momento da publicação da lei tributária. Assim, alterado o referido dispositivo, apenas se a nova redação não se mostrar incompatível com o tratamento tributário previsto inicialmente, é que se admite a adoção do novo dispositivo como referência. Basicamente, teria ocorrido uma modificação do texto, mas não da norma de referência. A interpretação estática, por um lado, tem a inegável desvantagem de não permitir que a norma acompanhe as modificações ocorridas no domínio social, enclausurando definições que podem vir a se mostrar defasadas em razão do decurso do tempo. Por outro lado, tende a conferir maior estabilidade ao sistema, uma vez que as modificações precisam ser expressamente incorporadas ao ordenamento, via alteração legislativa. Em sentido oposto, a interpretação dinâmica assume e reconhece, pelo menos em princípio, os efeitos da alteração superveniente do conceito em seu subsistema de origem. Pode ser assim interpretada a opção do legislador de deixar de exercer a sua autonomia conceitual, valendo-se de um conceito intermediário encontrado nas ciências contábeis, por exemplo. Assim, a norma tributária teria feito referência aos conceitos contábeis e vigor no momento de sua aplicação.” (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Op. Cit., pp. 138-139.)

jurídicos e as havidas no domínio social, abrindo a necessidade de se modificar o direito tributário para que ele acompanhe – na mesma medida – as evoluções constatadas fora de seus domínios, o que nem sempre ocorre, fazendo com que ele acabe entrando num processo de *obsolescência*. Tal interpretação, pois, torna o direito tributário mais distante das inovações da sociedade, alheio às alterações legislativas na órbita do direito privado, restringindo a conversa do primeiro com o segundo, limitando, pois, o campo de atuação da interdisciplinaridade.

Por outro lado, se o intérprete partir da premissa de que a Lei Maior, ao tratar de conceitos e institutos de direito privado, o fez por meio de “tipos”, em virtude da maleabilidade destes, permite ao legislador tributário acompanhar melhor as inovações no domínio social e também a evolução do direito privado. Isso tudo propicia a chamada “interpretação dinâmica”. Ocorre que, muitas vezes, nem sempre essas alterações na órbita do direito privado se adequam perfeitamente aos princípios e regras de direito tributário, o que pode criar antinomias e problemas de ordem prática, que exigirão maior esforço da parte do intérprete do direito tributário.

Em suma, os defensores da *interpretação estática* assumem que o imposto sobre a renda deve se centrar tão somente na noção de patrimônio regida pelo direito civil, não podendo ser eleito nenhum outro para efeito de tributação.

Já os defensores da *interpretação dinâmica*, em posição diametralmente oposta, defendem que não há problema algum de o imposto de renda, para efeito de sua tributação, valer-se de outro tipo de patrimônio distinto daquele regulado pelo direito civil.

Aqueles que defendem a *interpretação dinâmica* sustentam que não haveria qualquer óbice de o direito tributário, no que toca à tributação da renda, partir do lucro apurado pela nova Contabilidade. Já os defensores da *interpretação estática* discordam, assumindo que a nova Contabilidade – por estar embasada na essência econômica – não mensura o patrimônio e as suas alterações (lucro) de acordo com regras jurídicas, não se prestando, portanto, para servir de ponto de partida para a tributação da renda.

Parece que a corrente doutrinária que concebe a *interpretação dinâmica* é a mais adequada para o estudo da matéria objeto desta dissertação, pois ela recebe melhor as alterações trazidas pela nova Contabilidade, sendo ela um fato inafastável e que veio para ficar, inclusive para fins tributários, mas a adoção dessa corrente suscitará uma série de

questões tributárias complexas e zonas cinzentas que merecerão atenção redobrada do intérprete, conforme será examinado nos capítulos IV e V.

5.5 Normas contábeis incorporadas por leis tributárias e normas veiculadas pela legislação tributária ordinária

Por fim, cabe atentar que as leis tributárias, ao incorporarem conceitos regulados pelo direito contábil, devem também se harmonizar com a legislação tributária em nível ordinário, como um todo.

Tal necessidade existe, pois conforme vem se repisando ao longo deste trabalho, o ordenamento jurídico tributário constitui verdadeiro sistema, e todas as normas que o integram devem ser compatíveis entre si. Todas juntas devem rumar em direção às regras, aos princípios e valores constitucionais que orientam a tributação.

Logo, as normas tributárias que hospedam conceitos de direito contábil devem se harmonizar não somente com a Lei Maior e as regras gerais de direito tributário, mas também com a política fiscal traçada pelo governo e com os demais objetivos buscados pela legislação ordinária que regula o imposto de renda das pessoas jurídicas. Do contrário, sucederão diversas incompatibilidades que tornarão o sistema caótico.

A esta altura, cabe recordar a lição de Fritz Neumark, quando esclarece que o direito tributário deve obedecer ao *princípio da congruência*, isto é, devem todas as normas estar alinhadas e buscar os mesmos objetivos traçados na Constituição Federal e na política fiscal adotada pelo governo¹²⁹.

Dentro do objeto do presente estudo, as leis ordinárias tributárias que incorporam conceitos contábeis não podem – quanto às finalidades e diretrizes - entrar em choque com outras normas de direito tributário da mesma hierarquia, sob pena de o sistema se tornar caótico e incongruente.

¹²⁹ Vale transcrever o pensamento do autor em matéria de princípio da congruência na tributação: “(...) una estructura del sistema fiscal en su totalidad y en sus particularidades de tal naturaleza que, de un lado, no se desatienda por entero o en su mayor parte éste o aquel objetivo perseguido por otros principios de la Política Fiscal como consecuencia de la existencia de lagunas en tanto que, simultáneamente, se presta una atención unilateral (desmesurada) a los objetivos perseguidos por otros principios y que, por otra parte, no haya contradicción alguna entre cada una de las medidas tributarias en particular.” (NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 399.)

CAPÍTULO III – DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL INICIADO NO BRASIL PARA A INCORPORAÇÃO DOS CRITÉRIOS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – IFRS – ASPECTOS ESSENCIAIS E PRINCIPAIS VANTAGENS NA VISÃO DO DIREITO PRIVADO

1 As características da “velha” Contabilidade brasileira (vigente até 31.12.2007) - a crítica dos especialistas

A Contabilidade brasileira, praticada até 31.12.2007, tal como já anunciado no capítulo I, sofria bastante influência da tradição jurídica de nosso país (direito romano), tendo forte normatização por parte do Estado. Tal modelo, conforme esclarecem Alexandro Broedel Lopes e Eliseu Martins, foi inspirado na Escola Italiana de Contabilidade¹³⁰.

Ocorre que, nos outros países do mundo, os padrões contábeis vinham regularmente sendo alterados, havendo uma forte tendência à uniformização, já que a economia já era e continuava sendo cada vez mais global e, em sendo travados negócios entre empresas em ambiente internacional, associado ao fato de que muitas delas eram cotadas nas bolsas de valores mundiais, havia necessidade de que os relatos financeiros a serem publicados fossem padronizados, de modo a serem mutuamente compreendidos pelos investidores mundo afora.

A Contabilidade brasileira ou o BR GAAP - como preferem alguns – possuía diversas regras específicas e particularidades que a distinguiam dos padrões internacionais, o que dificultava a compreensão – pelos investidores estrangeiros – dos demonstrativos financeiros de empresas brasileiras listadas nas principais Bolsas de Valores do mundo.

Imprimindo maior grau de concretude ao alegado, as principais características da nossa “velha” Contabilidade são as listadas a seguir.

¹³⁰ LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2007, p. 123.

1.1 Forte interferência das normas tributárias

Até 31.12.2007, a Contabilidade brasileira tinha por função essencial servir ao Fisco, isto é, municiar-lhe de informações úteis para a apuração e o recolhimento de tributos. Poucas eram as empresas que faziam uso de contabilidades mais sofisticadas, com maior detalhamento e com atenção maior voltada para os investidores, com a finalidade única de dar-lhes noção acerca da situação patrimonial das empresas.

Tal particularidade faz até um certo sentido, levando em conta a realidade brasileira, pois há fatores econômicos e culturais que justificam este cenário. Vale lembrar que, no Brasil, grande parte das empresas ainda hoje não tem contabilidade organizada, ou seja, com a totalidade da escrituração, pois a grande maioria não apura e recolhe o IRPJ e a CSLL pelo *lucro real*, mas sim pelo *lucro presumido* ou pelo SIMPLES.

Nessa linha, a pouca contabilidade que as empresas optantes pelo lucro presumido ou SIMPLES possuem (muitas delas têm apenas escriturado o Livro-Caixa) serve tão somente para apurar os tributos devidos (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ICMS, ISS etc.), o que acaba reforçando a tradição brasileira de que a Contabilidade teria como papel eminente servir aos propósitos do Fisco.

Por outro lado, mesmo as empresas optantes pelo lucro real, ao seguirem as normas contábeis reguladas em leis e diplomas infralegais, sentiam a influência tributária sobre elas, ou seja, o direito tributário, por vezes, prescrevia normas específicas de ordem contábil para efeito de apuração de tributos¹³¹.

O curioso é que, desde a época da edição da Lei n.º 6.404/76, já havia, na sua exposição de motivos¹³², a preocupação de se expurgar as influências fiscais sobre a

¹³¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de et. al. **Manual de contabilidade societária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000, pp. 25-26.

¹³²“(…) O Projeto procura reunir as regras gerais essenciais para que o intérprete da lei nela encontre orientação básica, mas evitando pormenores dispensáveis. Na escolha dessas regras influiu, evidentemente, o conhecimento de hábitos e práticas que a lei pretende corrigir ou coibir, a fim de que as demonstrações financeiras informem – a administradores, acionistas, credores e investidores do mercado – a verdadeira situação do patrimônio da companhia e seus resultados. Para que qualquer desses interessados disponha de informações suficientes é indispensável que as demonstrações publicadas discriminem as contas relevantes, sob títulos que revelem os elementos patrimoniais nelas registrados (art.177, parágrafo segundo); indiquem os valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior (art. 177 e parágrafo primeiro); e sejam complementadas por notas explicativas sobre os critérios adotados na sua elaboração e sobre diversos elementos do patrimônio da companhia (art. 177, parágrafo quinto). (...) A omissão, na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulamentação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores do mercado recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se

Contabilidade, mas, com a edição do Decreto-lei n.º 1.598/77, esse ideal foi abandonado e o direito tributário passou a exercer forte influência sobre a contabilidade empresarial.

Por exemplo: a Receita Federal do Brasil, por delegação expressa do Regulamento do Imposto de Renda¹³³, editava normas que disciplinavam as taxas de depreciação que poderiam ser utilizadas pelas empresas para efeito de dedutibilidade na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.

Vale destacar que tais taxas eram fixas (medidas em percentuais) e levavam em conta a vida útil estimada do bem depreciado, que variava conforme a sua natureza. Assim, a cada ano, as empresas poderiam – mediante adoção do chamado *método da linha reta* - depreciar seus bens, baixando os respectivos valores em conta de resultados conforme os percentuais previstos nas normas baixadas pela Receita Federal do Brasil.

Se, por ventura, o contribuinte discordasse da taxa divulgada pela Receita Federal do Brasil, deveria, mediante procedimento administrativo próprio, provar (muitas vezes mediante laudo pericial) que seu bem teria vida útil diversa e, por essa razão, os percentuais de depreciação a serem empregados deveriam ser outros¹³⁴. Por vezes, esta prova era custosa e muitos contribuintes acabavam por abrir mão dela, contentando-se com as regras baixadas pela Receita Federal do Brasil.

Outra influência marcante do direito tributário na Contabilidade brasileira era a normatização, por parte do primeiro, no tocante à dedutibilidade – para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - de créditos de origem duvidosa¹³⁵.

O direito tributário exige que o contribuinte constitua uma provisão contábil e, para efeito de dedutibilidade dos valores provisionados, era necessário obedecer a regras que tinham como parâmetro o valor do crédito, o tempo da inadimplência, se havia ou não sido instaurando pelo contribuinte algum procedimento de cobrança, distribuída ou não a ação judicial de cobrança etc.

a prevalência – para efeitos comerciais – da lei de sociedades por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia (art. 178, parágrafo segundo). O parágrafo terceiro do art. 178 mantém normas em vigor, que atribuem ao órgão fiscalizador do mercado de capitais competência para regulamentar as demonstrações financeiras de companhias abertas e prescrevem sua auditoria por profissionais independentes”.

¹³³ Conforme artigo 310, parágrafo primeiro, do RIR (Decreto n.º 3.000/99).

¹³⁴ Conforme artigo 310, parágrafo segundo, do RIR (Decreto n.º 3.000/99).

¹³⁵ Conforme artigo 340, do RIR (Decreto n.º 3.000/99).

Fato é que se tais normas não fossem obedecidas, o contribuinte simplesmente não poderia lançar os créditos não liquidados, que possuía, como perda (a débito em conta de resultado), o que interferiria consideravelmente na apuração do lucro tributável.

Não podemos esquecer também que o direito tributário – para efeito de controle de atividades ou empreendimentos submetidos a benefícios fiscais – normalmente destaca a contabilidade das atividades beneficiadas daquelas que não o são (e.g o lucro da exploração¹³⁶, patrimônio de afetação¹³⁷ etc.).

Esses são apenas alguns exemplos conhecidos. Fato é que essa influência tributária sobre a contabilidade não é bem vista pelos profissionais deste ramo do saber, uma vez que ela distorce a apuração do patrimônio e do resultado das empresas, aproximando-o do *lucro tributável*, mas deixando de lado o fato de que o lucro que deve ser mensurado é aquele determinado por normas contábeis puras, na tentativa de se representar – com a maior fidedignidade possível – a *realidade econômica*.

De lembrar que o direito tributário – ao exercer influência sobre a Contabilidade – o faz, levando em conta suas regras e seus princípios, fazendo com que o lucro a ser apurado pelas empresas seja aquele lucro que se presta aos fins da tributação – para que haja uma fonte de arrecadação regular de tributos para o abastecimento dos cofres públicos e não o lucro que espelha a essência econômica, que é tão desejado pelos investidores, assim como a mensuração do potencial de geração de caixa.

A influência do direito tributário sobre a Contabilidade, portanto, atrapalha a sua função de fornecer informações aos investidores, que acabam tendo maior dificuldade para compreender os relatos financeiros das empresas ou mesmo de lá encontrarem todas as informações que desejam para então decidirem se desejam ou não adquirir papéis de uma dada companhia.

1.2 Papel estático e mero retrato patrimonial, distante da realidade econômica, sabidamente dinâmica e volátil

A “velha” Contabilidade brasileira era sustentada pela forma jurídica, de modo que os contabilistas, quando do processo contábil, apenas reconheciam eventos econômicos

¹³⁶ Conforme artigo 544, do RIR (Decreto n.º 3.000/99).

¹³⁷ Conforme Lei n.º 10.931/2004.

quando formalizados nos respectivos negócios jurídicos, conforme termos, valores e condições lá travados.

Ou seja, o processo contábil consistia basicamente no registro de informações já prontas e acabadas, respeitando a sua forma jurídica, não havendo uma preocupação de questionar tais informações registradas, de se avaliar se os dados contidos nos negócios jurídicos, regidos pelo direito privado, eram de fato adequados aos fins da contabilidade.

Nessa linha, o contabilista ficava preso às informações documentadas e o processo contábil era fortemente influenciado pelo Direito, que não podia ceder espaço à subjetividade. Também havia pouco espaço para a alteração dessas informações em função de oscilações de valores de mercado ou por razões de ordem econômica¹³⁸, o que deixava a Contabilidade ainda mais “amarrada” ao Direito e distante dos fins por ela colimados.

Conseqüentemente, ao final, a contabilidade apresentava um mero retrato patrimonial da empresa, sustentado por informações objetivas e presas à forma jurídica, que nem sempre eram fiéis à realidade econômica vivenciada pelas empresas, limitando-se a retratar a chamada *renda realizada*, conforme entende Natanael Martins¹³⁹.

1.3 Pouca maleabilidade. Embasamento na forma jurídica. Normas cogentes impostas pelo Estado com pouco espaço para flexibilidade

Consequência da adoção da forma jurídica na Contabilidade é que o contabilista fica quase que inteiramente preso a ela e às normas cogentes impostas pelo Estado em matéria de Contabilidade.

¹³⁸ Sob a égide da “velha” Contabilidade, era possível, no entanto, proceder-se à reavaliação de bens do ativo, cujas diferenças de valores constatadas eram mantidas na chamada conta de “reserva de reavaliação”, que não produzia efeitos tributários de imediato, mas apenas quando percebido algum evento de realização. Tal reserva, contudo, foi revogada quando da edição da Lei n.º 11.638/2007.

¹³⁹ No original: “Mas a contabilidade de então, em linha com os avanços que no mundo já se verificara, tinha uma característica fundamental, rompida com o advento da nova contabilidade como oportunamente será visto, que no contexto deste estudo assume peculiar interesse, qual seja, o de registro das operações a partir de transações efetivamente realizadas, de modo que o resultado por ela mensurado era a renda efetivamente realizada, a partir da qual, feitos os ajustes reclamados pela legislação tributária, servia de base para os tributos incidentes sobre a renda das sociedades empresariais (imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) ou determinados a partir de sua ocorrência (Contribuição de Financiamento da Seguridade Social – COFINS e contribuição para o PIS/PASEP). (MARTINS, Natanael. **Contabilidade e direito tributário** – do fato (jurídico) contábil ao fato jurídico tributário – a construção da renda tributável. 2012. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2012, p. 85.)

De lembrar que o negócio jurídico – quando travado – reflete situações negociais e de mercado, poder de barganha e mais uma série de pormenores vivenciados pelas partes ou terceiros interessados num determinado momento histórico.

À medida que o tempo passa, a economia muda, assim como a situação do mundo de forma geral, de modo que os termos, os valores, as condições e os prazos fixados historicamente no negócio também podem sofrer alterações, que, muitas vezes, não eram registradas ou mesmo acompanhadas, de algum modo, pela contabilidade. Consequentemente, a contabilidade não refletia, no patrimônio das empresas, as oscilações que ele poderia sofrer por conta da dinâmica do cenário macroeconômico.

As normas contábeis eram, pois, bastante inflexíveis, o que, de certa forma, “travava” a própria contabilidade, de modo que as informações por ela veiculadas, muitas vezes, não eram capazes de atender às exigências dos investidores, que também estavam preocupados com o futuro.

É dizer, na “velha” Contabilidade, bem diferente da “nova”, não havia espaço para o chamado “julgamento”, isto é, o exercício de certa subjetividade responsável pelo contabilista e demais executivos à frente do negócio para – no caso a caso – decidir qual seria a melhor forma de contabilização para este ou aquele evento econômico dentro da peculiaridade do negócio propriamente, levando em conta o mercado.

A “velha” Contabilidade, ao sofrer regulamentação do Estado, acabava por refletir uma situação que seria melhor para ele, que se sentia seu principal usuário. Mas é importante recordar, com base no estudo apresentado no capítulo I, que existem outros usuários da Contabilidade, cujas demandas e necessidades também devem ser respeitadas.

2 Da necessidade de alteração dos padrões contábeis no Brasil:

2.1 Desenvolvimento econômico vivenciado pelo Brasil à época. Novo player no mercado internacional (exportador de capitais)

A necessidade de alteração do padrão contábil brasileiro já existia há algum tempo. De lembrar que o Brasil - já há algumas décadas – é uma das maiores economias do mundo, tendo empresas operando globalmente, algumas delas listadas nas principais bolsas de valores, sendo que ter uma contabilidade mais voltada aos interesses fiscais era ruim, pois

não refletia os interesses do mercado. Insiste-se: o Estado está preocupado com a arrecadação regular de tributos e não com o mundo dos investimentos.

É importante ter em mente que a Lei n.º 6.404/76, quando editada, tratou da Contabilidade no Brasil, levando em conta que o país, naquela época, era subdesenvolvido, mas em desenvolvimento e fortemente dependente de investimentos estrangeiros (*importador de capitais*) e de crédito como forças motrizes de sua economia.

Nesse cenário, o mercado de capitais brasileiro daquele tempo ainda estava em formação, pois não existiam tantas empresas de porte multinacional. Vale lembrar que, nos anos de 1970, o Brasil possuía um número bem pequeno de empresas listadas em bolsa de valores¹⁴⁰.

Passadas algumas décadas, essa situação foi se alterando, principalmente, nos anos de 1990, tendo o Brasil, na gestão de Fernando Henrique Cardoso, conseguido atingir sua estabilidade monetária, acompanhada de um progresso no controle da inflação, da taxa de juros e da política cambiária.

Não restam dúvidas de que a política econômica adotada na gestão de Fernando Henrique Cardoso trouxe uma série de benefícios ao Brasil, pois, com uma moeda estável e com a economia recolocada “nos trilhos”, era possível ter um mínimo de visão de negócios a médio e longo prazo. Tal situação de aparente estabilidade reduz os níveis de riscos de investimentos, tornando o Brasil um país mais atrativo aos investidores internacionais.

Além disso, o fortalecimento da economia fez com que empresas brasileiras pudessem travar negócios internacionais e, inclusive, investindo em empresas estrangeiras, constituindo coligadas e controladas, abrindo seus capitais lá fora, em bolsas internacionais. Ou seja, o Brasil começa a se tornar – também – um país *exportador de capitais*.

¹⁴⁰ Hoje, o número de empresas listadas ficou maior, tendo sido constituídas novas empresas e também porque várias empresas brasileiras – então sociedades limitadas - passaram a abrir seus capitais (IPO) e se tornarem sociedades anônimas. No entanto, apesar desse fortalecimento do mercado de capitais nacional, ainda hoje a grande maioria das empresas brasileiras é de pequeno ou médio porte, principalmente limitadas.

2.2 A necessidade de existência de uma só linguagem contábil nas relações empresariais globalizadas – Maior transparência e melhor compreensão das informações contábeis

Consequência da situação vivenciada pelo Brasil, retratada no tópico anterior, é que era necessária a alteração de seus padrões contábeis. Ora, se o Brasil passa a exportar capitais e atuar no mercado acionário internacional, ao listar suas ações em Bolsa, precisa ter sua situação patrimonial bem compreendida pelo mercado internacional, coisa que se afere mediante a análise da contabilidade.

Fato é que o BR GAAP era impregnado de uma série de normas baixadas pelo Estado e também de normas de direito tributário, muito peculiares e que são conhecidas só no Brasil.

Há necessidade imperiosa – num ambiente globalizado – de que as empresas sigam um padrão contábil unificado para que possam compreender mutuamente suas respectivas situações econômicas.

Nada contra ser adotado – nas relações nacionais – o padrão contábil nacional, uma vez que se pressupõe ser tal padrão compreendido pelos seus habitantes, porém, num cenário internacional, existe necessidade inafastável de as empresas seguirem um modelo unificado, de conhecimento de todos, pois só dessa forma é que haverá maior segurança e maior transparência no mundo dos negócios.

Assimetrias contábeis em nível internacional, por conta de uso de padrões diversos, podem gerar grandes confusões, e isso fica muito claro em casos de migração de empresas de um padrão para outro, chegando-se, conforme já visto no capítulo I, à possibilidade de uma empresa *lucrativa* tornar-se *deficitária* pela simples alteração de suas regras contábeis.

É justamente nesse ponto que merece destaque o padrão IFRS. Alerta Vinícius Feliciano Tersi¹⁴¹ que o IFRS, nos anos de 1970, surgiu como uma das soluções de *padronização contábil*, dentro do modelo jurídico anglo-saxão. Por ter adotado tal padrão, a

¹⁴¹ São palavras do autor: “O padrão IFRS surgiu, paralelamente, como uma das soluções para a obtenção de um padrão contábil internacional dentro da tradição anglo-saxã, que harmonizasse os padrões nacionais que haviam surgido. Esse movimento na direção de um padrão contábil internacional iniciou-se nos anos 1970 com várias iniciativas concorrentes como (i). a Quarta Diretiva, no Âmbito da Comunidade Econômica Europeia; (ii). os comitês contábeis da ONU (Organização das Nações Unidas) e da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico); e (iii). a formação em 1973 do International Accounting Standards Committee (IASC), precursor do atual IASB, responsável pela elaboração das normas do padrão IFRS atualmente.” (TERSI, Vinícius Feliciano. **A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS**. 2016. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2016).

Contabilidade brasileira deverá abandonar o modelo jurídico romano-germânico e passar a adotar o anglo-saxão.

Esse foi – em linhas rápidas e gerais - o cenário, vivenciado no Brasil, que levou à necessidade de alteração do seu padrão contábil, para que fosse adaptado aos padrões internacionais.

3 A edição da Lei n.º 11.638/2007 e normas posteriores e a introdução dos critérios contábeis internacionais. Principais inovações e vantagens

Conforme já anunciado ao longo deste trabalho, no patamar jurídico, para que fosse alterado o padrão contábil então vigente no Brasil (BR GAAP), foi necessária a edição de uma lei que alterasse a Lei das Sociedades Anônimas, especificamente, a parte que trata das demonstrações financeiras e da necessidade de estas seguirem os princípios geralmente aceitos.

Tal necessidade já havia sido percebida há algum tempo, mais precisamente nos anos de 1990, quando a CVM já havia designado comissões específicas para realizarem estudos sobre os principais pontos da redação original da lei que mereciam ser alterados.

Ao final desses estudos, em junho de 1999, a CVM encaminhou, ao Ministério da Fazenda do Brasil, o Projeto de Lei n.º 3.761, que visava alterar a redação inicial da Lei das Sociedades Anônimas brasileira. Segundo a CVM, referido projeto tinha as seguintes propostas:

a) Adequar a parte contábil da lei de forma a atender à necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis.

b) Criar condições para a harmonização da lei com as melhores práticas contábeis internacionais.

c) Buscar eliminar ou diminuir as dificuldades de interpretação e de aceitação das nossas informações contábeis, principalmente, quando existem dois conjuntos de demonstrações contábeis, um para fins internos, e outro para fins externos, com valores substancialmente diferentes.

d) Reduzir o custo de elaboração, de divulgação e de auditoria das nossas demonstrações financeiras.

Apesar dos esforços da CVM, o projeto em questão ficou paralisado por vários anos no âmbito do Congresso Nacional. Mesmo com essa inércia, os órgãos reguladores de Contabilidade tentaram - até o ponto que podiam - evoluir no estudo atinente ao processo de convergência e harmonização das normas contábeis.

Para tanto, foi baixada a Resolução CFC n.º 1.055/2005, que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão este constituído de seis instituições, a saber: **a)** Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA); **b)** Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional); **c)** Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA); **d)** Conselho Federal de Contabilidade; **e)** Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI); **f)** Instituto de Auditores Independentes (IBRACON).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC tem por escopo discutir questões atinentes ao processo de convergência e harmonização e, para tanto, vem emitindo pronunciamentos, normas técnicas e interpretações, muitas delas com o objetivo de aprimorar e adaptar os regramentos do *International Accounting Standards Board – IASB* à realidade contábil brasileira. O CPC passou a exercer papel importantíssimo, pois as normas e interpretações por ele baixadas já incorporavam os padrões contábeis internacionais.

Apenas a título de curiosidade, vale destacar que o CPC – até hoje – já baixou 47 (quarenta e sete) pronunciamentos técnicos em matéria de nova Contabilidade, apresentando definições, conceitos, regras e diretrizes que devem ser observadas pelos contabilistas quando da escrituração contábil. Ou seja, o CPC está dando instruções de como deverão os contabilistas proceder diante das novas regras contábeis trazidas pelos padrões IFRS. Os efeitos tributários correspondentes a essas novas regras serão examinados no capítulo V.

Todo esse movimento acabou incutindo em outras instituições a necessidade de se pensar mais em matéria de harmonização e convergência contábil. Nessa linha, o BACEN, por meio do Comunicado n.º 14.259/2006, a SUSEP, por meio da Circular n.º 357/2007 e também a CVM, por meio da Instrução n.º 457/2007 passaram a exigir, das entidades que lhes compete fiscalizar o exercício da atividade econômica, que iniciassem o processo de convergência.

Na sequência, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução n.º 1.103/2007, criou o chamado Comitê da Convergência no Brasil, constituído pelo BACEN,

IBRACON e CVM, cujo objetivo foi auxiliar nas modificações técnicas necessárias para a viabilização da convergência contábil.

Depois de tudo isso, finalmente, foi editada a Lei n.º 11.638/2007 e, posteriormente, a Lei n.º 11.941/2009, que revogaram as normas jurídicas contábeis que estabeleciam regras e princípios da Contabilidade “velha” para então incorporar as regras e princípios da Contabilidade “nova”¹⁴², sendo que os principais serão examinados a seguir.

3.1 Primado da essência econômica sobre a forma jurídica

Tal como visto no capítulo I, a contabilidade tem por finalidade última mensurar o patrimônio das entidades, bem como as suas alterações ao longo do tempo. Dentro de uma concepção civilista, foi estudado que o patrimônio constitui uma universalidade de bens, direitos e obrigações titularizados pela entidade, isto é, que ela tem condições de dispor com apoio no direito privado¹⁴³.

Na contabilização pela forma jurídica, a entidade só pode submeter, a processo contábil, bem, direito ou obrigação que possa considerar como seu de acordo com o direito privado, ficando adstrita ao conceito jurídico de propriedade (direito de usar, gozar, fruir e dispor).

Não se admite, nessa sistemática, a contabilização de eventos sobre os quais a entidade detenha outros direitos (*e.g.* posse) ou que então não estejam realizados, isto é, definitivamente consolidados. Meras expectativas de direito, situações jurídicas em que não há caráter de definitividade, portanto, não se harmonizam com este modelo.

¹⁴² São as regras e os princípios propostos pelo *International Accounting Standard Board – IASB*, chamados de *International Financial Reporting System – IFRS*. No Brasil, quem dispõe sobre essas regras e princípios, de modo a viabilizar maior adaptação à realidade brasileira é principalmente o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, havendo outros entes regulatórios também, como a ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), a APIMEC (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), a BM&F Bovespa, CFC, IBRACON e a FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras).

¹⁴³ Vale citar, nesse caso, a Resolução CFC n.º 774/1994, que, ao tratar da matéria, esclarece: “Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os Princípios da própria Contabilidade.”

Já o modelo contábil que se embasa na essência econômica, como observa Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁴, não considera irrelevante a forma jurídica quando do processo contábil, mas simplesmente a *despreza*. Dentro dessa concepção, pouco importa qual é o direito (se propriedade, posse, comodato, etc.) que a entidade detém sobre um dado elemento patrimonial, mas sim se ela tem ou não a prerrogativa de explorá-lo economicamente.

Aliás, no entendimento desse autor, não existe qualquer impedimento quanto ao fato de o patrimônio alicerçado na essência econômica ser adotado para efeitos de tributação, até porque foi a lei societária que o criou e foi a lei tributária que o recepcionou. Respeitada a posição desse grande autor, não podemos com ela concordar completamente, pois, tal como será explanado nos capítulos IV e V adiante, o repúdio absoluto ao conceito de propriedade regido pelo direito privado e o de realização pode causar colisões com regras e princípios de direito tributário.

Por outro lado, entende Edison Carlos Fernandes¹⁴⁵ que esse modelo, ao contrário do que a nomenclatura sugere, não institui um tratamento de desprezo em relação à forma jurídica, de modo a desconsiderá-la por completo. No entendimento desse autor, essência econômica e forma jurídica mantêm entre si uma relação de *coordenação* e não de *subordinação*, uma vez que a norma contábil leva em conta o Direito para efeito de qualificação do evento econômico. Ou seja, a essência econômica caminha paralelamente à forma jurídica e não, necessariamente, se sobrepõe a ela.

Também partilha deste entendimento, Natanael Martins, sustentando não haver predominância de conceitos contábeis, de direito privado e de direito tributário entre si, sendo que cada regra deve ser aplicada no seu campo específico de atuação¹⁴⁶.

Todavia, a impressão que se tem, na verdade, é que o IFRS não se preocupa com a forma jurídica, mas sim volta a sua atenção mesmo para a essência econômica, pois, no caso

¹⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova Contabilidade e Tributação: da Propriedade à Beneficial Ownership. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), v. 5, São Paulo: Dialética, 2014, pp. 200-221.

¹⁴⁵ No original: “Reconhecendo a liderança da doutrina contábil reproduzida, é preciso que seja feita uma ressalva: o alegado “contraste entre a visão jurídica e a econômica” é, na verdade, um falso dilema. O “predomínio” da essência (substância) econômica sobre a forma jurídica não implica observar a primeira em detrimento da segunda, e a recíproca também é verdadeira. À contabilidade e ao direito contábil compete ressaltar e colocar às claras uma determinada relação de responsabilidades entre as partes envolvidas na atividade econômica; ao direito comercial (societário, contratual etc.), de maneira diferente, importa ressaltar e regulamentar outra relação de responsabilidades dessas mesmas partes.” (Op. Cit., p. 104.)

¹⁴⁶ MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em Contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 275-277.

em que houver discrepâncias entre a representação contábil do evento, pela essência econômica ou pela forma jurídica, de acordo com o Pronunciamento Técnico 00 (R1) e a Estrutura Conceitual do IFRS, deverá prevalecer a primeira. Advogar tese diversa acaba por ir de encontro ao propósito buscado pela nova Contabilidade.

A escrituração contábil dos eventos econômicos deixa de obedecer a critérios jurídicos e passa a se embasar na essência econômica, o que fatalmente levará à constituição de um patrimônio contábil distinto daquele definido pelo direito civil. Além do exemplo emblemático do arrendamento mercantil, já citado, cabe observar questões atinentes ao registro de receitas que, sob a ótica da essência econômica, basta existir a potencialidade de ingressos de valores positivos que elas já deverão ser registradas e mensuradas, ao contrário do que antes sucedia, em que era necessário obedecer ao critério da *realização*, com o pleno cumprimento de um negócio jurídico, redundando na entrega do bem ou na prestação de serviços, em contrapartida do preço recebido¹⁴⁷.

Há, por outro lado, autores como Ricardo Mariz de Oliveira que manifestam grande preocupação com este princípio no âmbito do direito tributário, alegando, em síntese, que a nova Contabilidade não tem o condão de inovar em matéria de patrimônio, não lhe sendo dado dispor de modo diverso do Direito para fins jurídicos. Assim, segundo o pensamento desse autor, as relações intersubjetivas envolvendo questões patrimoniais continuam sendo regidas pelo direito privado¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Conforme esclarecem IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE: “A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado pela entidade produtora.” (IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. São Paulo: Atlas, 2007, p. 42.)

¹⁴⁸ No original: “Tendo em vista as aberturas que a lei em questão (11.638) deu para a adoção de práticas contábeis internacionais e também pelas atribuições que deu aos órgãos reguladores ou contábeis locais, um dos grandes problemas será o distanciamento entre o balanço patrimonial contábil e o patrimônio jurídico, tal como é definido pelo Código Civil. Na verdade, já há situações em que diretrizes do CFC, IBRACON ou da CVM acarretaram distorções, mas a previsão é de que elas aumentarão no futuro, mesmo quando originadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O problema se manifesta por duas razões. A primeira é que o patrimônio não é algo que exista per se no mundo natural, pois é uma concepção (um ser) do direito positivo, criado por este, onde tem natureza de bem coletivo consistente numa universalidade jurídica (*universitas juris*), sendo assim definido no art. 57 do velho Código Civil de 1916. (...) Por outro lado, as relações jurídicas de que se originaram os direitos e as obrigações não têm qualquer elo entre si, existindo no mundo abstrato do direito, isoladamente umas das outras. Sendo assim, a reunião delas num todo único e universal somente pode se dar segundo o que as normas jurídicas determinarem a respeito (...). Evidentemente que, se distorções existirem no patrimônio líquido contábil, elas também poderão existir no lucro líquido contábil, eis que este, grosso modo, é a diferença entre o patrimônio do início e do final do período de apuração. E é por diretrizes contábeis relativas a elementos (relações jurídicas) que compõem o lucro líquido que existirá um patrimônio final possivelmente distorcido sob o ponto de vista do direito. (...) a Lei n. 11.638 alterou algumas normas legais

Na mesma linha, é o pensamento de Fábio Konder Comparato, advogando a tese de que não há – em matéria de exegese jurídica – como falar em fatos econômicos “de modo totalmente desprendido do ordenamento jurídico que os qualifica.” Para esse autor, o patrimônio é essencialmente uma universalidade jurídica¹⁴⁹.

3.2 Alterações no processo contábil - Novos critérios para reconhecimento e mensuração de eventos econômicos. Maior grau de subjetividade quando da execução das etapas do processo contábil

Corolário direto do princípio anterior é que ele interfere diretamente no processo contábil, particularmente nas fases de reconhecimento e de mensuração.

Para a melhor compreensão do alegado, no que tange à fase de reconhecimento, convém servir-nos de um exemplo prático, qual seja um contrato de compra e venda de bem imóvel com cláusula de retrovenda.

Com fundamento na visão do direito civil, o contabilista teria de baixar o ativo (a crédito), quando a propriedade dele for transferida ao comprador mediante transcrição no Cartório de Registro de Imóveis e receber o preço (a débito em caixa).

A partir desse momento, o vendedor não mais pode contar com o imóvel no seu ativo, porquanto vendido a um comprador.

Por outro lado, passado certo prazo, em virtude da existência da cláusula de retrovenda, o vendedor poderá adquirir o bem de volta, pagando-o a crédito em caixa. O bem

antes existentes sobre contabilidade, bem como criou novas normas também sobre contabilidade, mas não disciplinou nem as relações jurídicas da pessoa titular da contabilidade, nem o tratamento tributário devido a essas relações ou aos seus efeitos. Assim, o mundo continua a ser regido nas suas relações interpessoais, pelas normas de direito privado que disciplinem cada relação jurídica ocorrida, bem como cada direito (pessoal ou real, *erga omnes* ou individual) e cada obrigação das partes de cada uma dessas relações, sejam elas derivadas de atos jurídicos em sentido estrito, sejam oriundas de negócios jurídicos (...) Assim, essa norma, que agora conta o reforço de disposições trazidas pela Lei 11638, mas que não afeta a essência (a verdadeira essência) do negócio e dos patrimônios das pessoas envolvidas, é um bom exemplo da distância entre o contábil e o jurídico (...). Na verdade, esse conjunto normativo reflete a diferença que sempre houve da Lei n. 6404, desde o seu advento em 1976 e com o complemento do Decreto-lei n. 1598 em 1977, entre lucro contábil e lucro tributável (“lucro real”) pelo IRPJ, o que depois também veio a estender para a CSL, com a Lei 7.689, de 1988”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Visão geral da Lei n. 11.638 e dos seus impactos na tributação. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A – inovações da Lei 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 462-469.)

¹⁴⁹ COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n.68, pp. 50-62, out./dez. 1987.

só será registrado no ativo do vendedor no momento em que for registrada – em seu nome - a escritura de compra e venda perante o Cartório de Registro de Imóveis competente.

Já para efeito de essência econômica, o negócio acima retratado não passará de empréstimo ou financiamento e assim deverá ser registrado contabilmente. Na verdade, o que se buscou com essa operação foi a obtenção de recursos para o giro da empresa, conferindo-lhe maior liquidez para, no futuro, gozando de situação econômica mais robusta, poder adquirir de volta o imóvel.

De notar que, no primeiro caso, os lançamentos contábeis levaram em conta – essencialmente – a transferência da propriedade do bem, pouco importando a consequência econômica correspondente ou mesmo a real intenção das partes contratantes, ou seja, se queriam efetivamente transferir imóveis umas para as outras durante certo lapso de tempo ou se, de fato, queriam com isso promover um verdadeiro financiamento.

Já no segundo caso, não houve qualquer interesse na análise isolada das transferências do imóvel, tampouco a transferência dele, em duas oportunidades, para efeito de contabilização, mas sim sobre qual o propósito verdadeiro por trás disso, ou seja, qual seria a vantagem amealhada pelas partes sob a ótica da lógica econômica.

A subjetividade também impera pelo fato de a nova Contabilidade abrir mão dos chamados *valores históricos* e adotar, como base de valor para efeito de mensuração de ativos, os chamados *valores justos*.

O mesmo sucede quando ativos e passivos são trazidos a valores presentes mediante uma dada taxa de desconto. A definição da vida útil dos bens e o teste de recuperabilidade (*impairment*) também estão submetidos a avaliações subjetivas.

De rigor notar que a conclusão lastreada na essência econômica sempre é dotada de uma margem de subjetividade, uma vez que o processo contábil daí decorrente é orientado pelo julgamento não só do contabilista, mas dos demais executivos responsáveis pela condução dos negócios corporativos.

Conforme observado no capítulo I, a contabilidade não ostenta exatidão, sendo que as informações que a sustentam ou estão baseadas em dados objetivos e documentos ou em aferições subjetivas, devidamente motivadas.

Em regra, as decisões subjetivas tomadas com espeque na essência econômica são válidas para fins de direito, uma vez que decorrem do padrão IFRS abraçado pela Lei n.º 11.638/2007, tendo, portanto, embasamento legal. Por outro lado, até por uma questão de

segurança jurídica, vale esclarecer que os julgamentos realizados devem ser sempre *bem motivados*, consistentes e, sobretudo, responsáveis, até porque as demonstrações financeiras serão destinadas aos investidores.

Julgamentos inconsistentes ou então eivados de erro, dolo, fraude ou simulação devem ser considerados atos jurídicos *nulos* de pleno direito ou, no mínimo, *anuláveis*, sempre que houver produção de danos a terceiros, em especial, investidores, pois só decidiram investir numa dada empresa pelo fato de ela ostentar – *a priori* – por confiarem na robustez das demonstrações financeiras apresentadas.

Em sendo afastada a fidedignidade das demonstrações contábeis, muito provavelmente os investidores não teriam aportado capital na entidade e, por assim ser, os representantes legais dela devem responder pelas ações ou omissões que praticaram no âmbito disciplinar, civil (indenização) e penal.

Fechando esse tópico, cabe fazer uma ponderação: o modo como a Contabilidade, pelo princípio da primazia da essência econômica sobre a forma jurídica e a subjetividade daí inerente qualifica determinado evento – para fins de submetê-lo ao processo contábil – não tem o condão de afastar a sua natureza jurídica do negócio, que permanecerá inalterada para outros fins de direito, tampouco poderá trazer consequências tributárias, uma vez que todo processo de harmonização contábil que tem vivenciado o Brasil é orientado pelo *princípio da neutralidade tributária*.

Infelizmente, não é bem esse o caminho que vem sendo trilhado pela Receita Federal do Brasil que, por vezes, tem se aproveitado de inovações de ordem contábil para, sem fundamento, aumentar a arrecadação tributária.

Um exemplo que pode ser citado é a modificação, criada pela nova Contabilidade, no que concerne à contabilização de contratos de concessão de serviços públicos, por exemplo, os serviços prestados pelas empresas transmissoras de energia elétrica, quando estas, além de prestarem tais serviços, são obrigadas, pelo próprio contrato administrativo que regula a concessão, a construírem a linha de transmissão.

No regime anterior, a etapa de construção da linha era considerada apenas *atividade-meio* para se prestar serviços, sendo que todos os valores despendidos na construção eram lançados contra resultado, e as empresas eram remuneradas apenas por uma receita, a chamada Receita Anual Permitida – RAP, que era a efetivamente contabilizada. A linha de

transmissão, depois de concluída, era mantida registrada no ativo imobilizado da empresa prestadora do serviço.

Com a nova Contabilidade, foi baixado o ICPC 01, que alterou drasticamente a forma de contabilização dos eventos atrelados a esses contratos. Em primeiro lugar, a linha de transmissão não poderia mais ser registrada no *ativo imobilizado*, pois se passou a contabilizar, no lugar desta, o contrato de prestação de serviços, ou como *ativo intangível* ou como *ativo financeiro*, a depender do caso.

Além disso, a contabilização dos eventos econômicos desses contratos foi dividida em duas etapas: a primeira, de *construção*, e a segunda, de *operação da linha de transmissão*, de modo que eram alocadas despesas, custos e receitas para cada uma delas, separadamente¹⁵⁰.

Cabe notar que algumas das empresas que então vinham prestando esses serviços, estavam apurando o IRPJ e a CSLL a pagar mediante o lucro presumido ou então lucro real com regime de estimativa mensal, sendo aplicáveis, para este caso, dois percentuais de presunção para o cálculo das bases de cálculo tributáveis: 8% e 12%, respectivamente.

Ocorre que a Receita Federal do Brasil, tendo em vista que as empresas em questão começaram, por imposição de norma contábil, a “quebrar” a contabilidade em duas partes e, tendo elas escriturado receitas na fase de construção civil, em sede de Solução de Consulta Tributária - COSIT¹⁵¹, considerou tais empresas como *empreiteiras* para fins de tributação pelo lucro presumido ou lucro real com regime de estimativa mensal, cujo percentual de presunção é de 32%¹⁵².

Ora, percebe-se que o Fisco, em absoluto rompimento com as regras de neutralidade tributária (que devem ser mantidas mesmo após a revogação do Regime Tributário de Transição – RTT, devendo ser editada lei tributária posterior para reger os efeitos de inovação contábil posterior à edição da Lei n.º 12.973/2014¹⁵³), aproveitou-se de uma

¹⁵⁰ Conforme ICPC 01 (R1) e artigo 81, I e II, da IN RFB n.º 1.515/2014.

¹⁵¹ Solução de Consulta Tributária - COSIT n.º 174/2015.

¹⁵² Conforme estabelecido pela Lei n.º 12.973/2014, que introduziu a alínea “e”, no inciso III, do parágrafo primeiro, do artigo 15, da Lei n.º 9.249/95, *in verbis*: “Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Parágrafo primeiro: Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...) III – trinta e dois por cento, para as atividades de: (...) e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.”

¹⁵³ Conforme prescreve o artigo 58, da Lei n.º 12.973/2014.

modificação no regime de contabilização, no caso acima, para unilateralmente alterar a natureza de um negócio jurídico apenas para tributá-lo mais pesadamente, sendo que, na essência, nada mudou de fato e de direito. Não se trata de contrato de empreitada, mas sim prestação de serviços públicos.

Conforme observa Alexandre Querquilli, a exposição de motivos à Medida Provisória n.º 627/2013, que foi convertida na Lei n.º 12.973/2014, captura muito bem essa ideia ao dispor que o artigo n.º 58 acima referido:

(...) visa dar segurança jurídica ao contribuinte, estabelecendo a neutralidade dos efeitos tributários decorrentes de modificações de métodos e critérios que sejam introduzidos por ato infralegal até que a matéria seja regulada pela legislação tributária.¹⁵⁴

Insiste-se: não se está, no exemplo citado, diante de um contrato de empreitada, mas sim diante de um contrato de concessão de serviço público, em que existe cláusula obrigando o prestador a construir uma estrutura necessária à prestação dos serviços, mas somente este é remunerado, em regime de caixa, pela receita anual permitida (RAP), não havendo qualquer receita efetivamente auferida quando da fase de construção, sendo que sua contabilização, deste modo, serviu tão somente para atender à finalidade prospectiva da nova Contabilidade.

Aliás, vale esclarecer que a própria legislação tributária – mesmo sob os auspícios da nova Contabilidade – permitiu, nesse caso, a adoção do regime de caixa para aqueles contribuintes optantes do lucro presumido¹⁵⁵ ou do lucro real com apuração por estimativa mensal¹⁵⁶. Essa é uma clara indicação de que a lei tributária reconheceu que – caso fosse seguida à risca a nova Contabilidade para efeitos de tributação – existiriam sérias distorções.

São situações como essa que merecem atenção especial do tributarista, pois não se pode alterar o regime tributário de determinados negócios jurídicos com base tão somente em novos regimes de escrituração, pois estes não têm o condão de modificar suas respectivas naturezas. Normas contábeis valem apenas para efeito de escrituração, não sendo hábeis para desnaturar institutos de direito privado previstos em lei, muito menos, com base nessa equivocada metamorfose, buscar subterfúgio para o aumento da arrecadação de tributos.

¹⁵⁴ QUERQUILLI, Alexandre; BERRY, Cristina. Tratamento Tributário da Depreciação e da Amortização dos bens classificados como ativo imobilizado e ativo intangível a partir da vigência da Lei n.º 12.973/2014. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI; Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato. **Lei 12.973/2014 – Novo Marco Tributário – Padrões Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 265-266.

¹⁵⁵ Conforme artigo 129, da IN RFB n.º 1.616/2014.

¹⁵⁶ Conforme artigo 36, parágrafo único, da Lei n.º 12.973/2014.

3.3 A introdução da visão prospectiva da nova contabilidade

Ao longo deste trabalho vem se sustentando que a nova Contabilidade não mais tem se interessado em apenas registrar eventos prontos e acabados, mas sim buscado dar um passo adiante, para poder mensurar possíveis fluxos de caixa futuros que podem ser auferidos pela contabilidade.

Além disso, a contabilidade não se preocupa apenas com a noção *estática* de patrimônio, mas sim também com a sua acepção *dinâmica*, buscando sempre registrar todos os eventos que – aliados à essência econômica – podem produzir efeitos patrimoniais, independentemente da existência efetiva de atos de realização propriamente ditos, bastando que haja alguma segurança de que exista tal realização, em algum momento.

Exemplo disso é que a nova Contabilidade exige das empresas a contabilização a valores justos (de ativos e passivos), valores estes que podem oscilar ao longo do tempo, a depender das condições de mercado e de diversas variáveis. E tais oscilações – para efeitos contábeis – são reconhecidas e já afetam o patrimônio e os resultados da entidade.

Além disso, a Contabilidade nova – levando em consideração que o valor do dinheiro muda ao longo do tempo – tem exigido que as empresas reconheçam ativos e passivos de longo prazo nos seus respectivos valores presentes, mediante utilização de taxas de juros para desconto. Tais ajustes a valores presentes, para efeitos da nova Contabilidade, já podem produzir seus efeitos, desde que haja possível ato de realização.

Outro ingrediente que dá, à contabilidade, noção prospectiva é a definição de vida útil e o teste de recuperabilidade (*impairment*) dos bens de seu ativo, pois se busca, a partir disso, mensurar os fluxos de caixa que os bens do ativo poderão gerar para a empresa no futuro.

É importante notar que a Contabilidade nova não tem mais preocupação exclusiva de mensurar o custo histórico¹⁵⁷, tampouco o lucro ou o prejuízo auferido ao cabo de um dado

¹⁵⁷ Nesse ponto especificamente, é oportuna a observação de Ricardo Mariz de Oliveira: “(...) Isso ocorre porque, a partir da convergência contábil derivada da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, entre outras facetas a Contabilidade passou a colocar o custo histórico em segundo plano, dedicando-se desde então a avaliar os ingredientes do ativo e do passivo numa visão prospectiva, como bem apontou o Professor Nelson Carvalho no segundo Seminário sobre Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), da Dialética, realizado em 26 de maio de 2011. Nesse sentido, ainda sem entrar em detalhes, mas apenas lançando uma situação teórica possível na sua generalidade, havendo uma dose segura de que determinado bem do ativo possui valor de venda superior ao custo de aquisição, acompanhada de segurança de que tal valor pode ser realizado em venda, já há o reconhecimento, tal como se a venda tivesse sido feita na data de avaliação, de uma receita correspondente ao respectivo acréscimo de valor, ou seja, para efeitos contábeis, ela é tida como

exercício, mas sim buscar valores justos no presente e saber, no futuro, quais serão os fluxos de caixa gerados e, se possível, reconhecê-los a valor presente. Ou seja, a Contabilidade busca medir hoje efeitos futuros no tocante aos valores de ativos e passivos.

Fica claro que – com isso – os valores patrimoniais oscilam ao longo do tempo, para mais ou para menos, sendo que os ajustes daí decorrentes (de valor justo e a valor presente) são computados no resultado para efeito de definição do lucro societário, independentemente de atos de realização, bastando apenas que haja probabilidade de virem a existir no futuro.

3.4 A “purificação” da contabilidade e o afastamento da influência do direito tributário e da normatização do Estado. Sua regulamentação por meio de atos normativos expedidos por órgãos regulatórios de direito privado

Com efeito, a nova Contabilidade veio para romper definitivamente com as influências tributárias, sendo que a elaboração de suas regras deve seguir critérios estabelecidos na legislação societária e também nos atos infralegais emitidos por órgãos regulatórios de direito privado.

Todavia, apesar dos avanços que vêm ocorrendo, ainda persistem alguns resquícios da velha Contabilidade, isto é, algumas normas de direito tributário interferindo na contabilidade das empresas, como, provisão para devedores duvidosos, regimes fiscais privilegiados que devem atender a normas contábeis ditadas pelo direito tributário (*e.g* lucro da exploração, patrimônio de afetação etc.).

Todavia, com o tempo, a tendência é que o direito tributário cesse sua influência sobre a Contabilidade por completo ou, ao menos, em grande parte, no mínimo, para que não produza distorções sérias que possam comprometer a qualidade dos relatos financeiros das empresas.

realizada. Muitas vezes, as revalorizações de ativos são creditadas a uma conta patrimonial de ajustes de variação patrimonial, sendo neutras na determinação do lucro (tal como se deu com as reservas de reavaliação), mas outras vezes, como no exemplo acima, a Contabilidade antecipa o crédito à receita, afetando o lucro líquido.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes - uma nova noção de disponibilidade econômica?. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 3. São Paulo: Dialética. 2013, pp. 305-306).

Afinal, é este o objetivo maior da incorporação dos padrões internacionais de Contabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. Logo, no futuro, tenderão a permanecer apenas as normas do novo direito contábil.

4 Síntese das principais alterações contábeis perpetradas pela Lei n.º 11.638/2007

Neste tópico, para uma visão mais panorâmica e sem prejuízo de outros pontos a serem oportunamente discutidos, serão citadas as principais alterações trazidas pela nova Contabilidade no plano de contas e em alguns assuntos correlatos, alterações estas que precisam ser conhecidas – ao menos – superficialmente, pois serão elas, ao menos em parte, que produzirão os efeitos tributários que serão tratados nos próximos capítulos.

Para facilitar a compreensão, far-se-á abaixo uma tabela comparativa identificando “como as coisas eram”, “como ficaram” e algumas observações que se fizerem pertinentes.

Tabela 1 - Síntese das principais alterações

Assunto Contábil	Como era (até 31.12.2007)	Como ficou (após a edição da Lei n.º 11.638/2007)
Contas de ativo	Ativo Circulante	Ativo Circulante
	Ativo Realizável a Longo Prazo	Ativo Não Circulante
	Ativo Permanente ¹⁵⁸	Ativo Realizável a Longo Prazo
	Investimento	Investimento
	Imobilizado	Imobilizado
	Ativo Diferido ¹⁵⁹	Ativo Intangível
Contas de passivo	Passivo Circulante	Passivo Circulante

¹⁵⁸ O ativo permanente será dividido em investimentos, imobilizado e intangível.

¹⁵⁹ Foi extinta a conta de ativo diferido com a reforma contábil.

Assunto Contábil	Como era (até 31.12.2007)	Como ficou (após a edição da Lei n.º 11.638/2007)
	Passivo Exigível a longo prazo	Passivo Não Circulante
	Reserva de Exercícios Futuros	Passivo Exigível a Longo Prazo
Contas do patrimônio líquido¹⁶⁰	Capital Social	Capital Social
	Reserva de Capital	Reserva de Capital
	Reserva de reavaliação ¹⁶¹	Englobada em ajustes de avaliação patrimonial (AVP e AVJ).
	Reserva de lucros	Reserva de lucros
	Lucros ou prejuízos acumulados	Ações em tesouraria e Prejuízos Acumulados
Demonstrações financeiras	Divulgavam-se o balanço patrimonial, os lucros e prejuízos acumulados e o resultado do exercício.	Além destas demonstrações, também se deve divulgar os fluxos de caixa e, se for empresa aberta, deve-se demonstrar o valor adicionado. Não há mais a Demonstração das origens e aplicações dos recursos.
Demonstração do resultado do exercício	Divulgavam-se as receitas (bruta e líquida), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, lucro bruto, as	Além destas contas, devem-se também divulgar as participações de debêntures, de empregados e administradores e de instituições

¹⁶⁰ O patrimônio líquido, além do capital social, passou a ser composto das seguintes contas: ajustes de avaliação patrimonial, reserva de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

¹⁶¹ A conta de reserva de reavaliação foi extinta pela reforma contábil. Ativos e passivos só poderão ser ajustados a valor presente e a valor justo, ficando os referidos ajustes sob estas rubricas registrados nas contas de Ajustes de Avaliação Patrimonial. De acordo com o artigo 6º, da Lei n.º 11.638/2007, os saldos existentes nas contas de reserva de reavaliação deverão ser mantidos nessas mesmas contas, até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que entrar em vigor.

Assunto Contábil	Como era (até 31.12.2007)	Como ficou (após a edição da Lei n.º 11.638/2007)
	despesas, as provisões para IRPJ e CSLL e o lucro líquido.	ou fundos de assistência ou previdência de empregados. ¹⁶²
Reserva de incentivos fiscais	Não havia.	A Lei n.º 11.638/2007 criou a chamada reserva de incentivos fiscais, estabelecendo que a Assembleia Geral poderá, por proposta dos Órgãos de Administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.
Operações de cisão, fusão ou incorporação	Estas operações poderiam ser realizadas mediante adoção dos saldos contábeis.	Estas operações deverão ser realizadas mediante adoção de valores de mercado.
Método da Equivalência Patrimonial - MEP	As sociedades controladas eram avaliadas de acordo com este método.	Deverão ser avaliadas por este método, além das sociedades controladas, as empresas que fizerem parte de um mesmo grupo econômico, que estiverem sob influência e controle comum.

¹⁶² É importante ressaltar que foi revogado o parágrafo 2º do artigo 187, da Lei n.º 6.404/76, que dispunha que o aumento do valor de elementos do ativo, em virtude de novas avaliações, registradas como reserva de reavaliação, poderia ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações depois de realizado.

Assunto Contábil	Como era (até 31.12.2007)	Como ficou (após a edição da Lei n.º 11.638/2007)
Normatização contábil	Disciplinada, sobretudo, por regras objetivas, havendo pouco espaço para adaptação às especificidades dos casos concretos.	Baseada em princípios, em que existe espaço para uma subjetividade responsável.
Processo contábil	Orientado basicamente pela forma jurídica. Adoção de custo histórico.	Orientado pela essência econômica. Adoção de valor justo e valor presente.

Fonte: elaborada pelo autor.

CAPÍTULO IV – DA NOVA CONTABILIDADE E DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

1 Lucro contábil x lucro tributário – Relações entre as grandezas antes e depois do processo de convergência

Conforme já examinado nos capítulos anteriores, a depender do padrão contábil adotado para efeito de escrituração de uma dada entidade, dados importantes como *receita bruta, despesas, patrimônio e lucro* poderão sofrer as mais diversas alterações, para mais ou para menos.

Como sabido, ontologicamente, os eventos econômicos a serem registrados são os mesmos, mas cada padrão contábil se vale de regras e princípios próprios para reconhecê-los, mensurá-los e divulgá-los aos utentes da contabilidade, de modo que a mera alteração isolada do registro das informações econômicas, de um padrão para outro, pode tornar uma entidade – do ponto de vista contábil - mais “rica” ou mais “pobre”, mas com a advertência de que tal *riqueza* ou *pobreza* se restringe às informações registradas na escrituração, pois, no final das contas e já em caráter de insistência, está-se a tratar da mesma *riqueza econômica*.

No caso do IFRS não é diferente. Isso porque este padrão, ao permitir o reconhecimento de eventos à luz da essência econômica, numa visão prospectiva (muitas vezes não realizados), acaba por redundar em demonstrativos financeiros diversos daqueles que antes eram obtidos pelo padrão contábil brasileiro então vigente, que registrava apenas eventos *realizados* do ponto de vista jurídico (BR GAAP), preocupando-se em medir o resultado auferido dentro do exercício, não lhe interessando registrar eventos cuja realização se encontra no campo da probabilidade, tampouco havia espaço para grandes subjetividades.

Consequentemente, não raro, o padrão IFRS (*patrimônio econômico*) permite reconhecer e mensurar eventos econômicos bastante diversos daqueles então reconhecidos pelo antigo BR GAAP (*patrimônio jurídico*), pois está fncado na *subjetividade* e a um passo adiante da *regra da realização*.

Claro está, pois, que o lucro societário apurado pela adoção do IFRS será diverso daquele apurado pelo então BR GAAP.

A consequência dessa realidade trará reflexos na apuração do lucro fiscal e, por sua vez, na tributação da renda, pois no Brasil não existe uma contabilidade fiscal independente, propriamente dita, isto é, uma escrituração autônoma para este fim, com regras e princípios próprios. O direito tributário – em matéria de tributação da renda – ainda se aproveita das informações registradas pela contabilidade, constantes na escrituração.

O que se tem, na verdade, é um conjunto de normas tributárias que prescrevem alguns ajustes a serem aplicados sobre o *lucro contábil* para que ele sirva, isto é, amolde-se aos propósitos da tributação, que são gravar *manifestações de riqueza disponíveis*, que reflitam capacidade contributiva.

Vale destacar que o *lucro tributário* tem como ponto de partida o *lucro contábil* e, em havendo alteração no cálculo deste, conseqüentemente, poderá haver naquele.

Não é demais recordar que, mesmo antes da adoção dos padrões internacionais, à luz da velha Contabilidade, já existiam *diferenças quantitativas* entre o *lucro societário* e o *lucro tributário*, pois ambos já estavam submetidos a regras diversas de apuração.

Como já adiantado, o *lucro societário* no passado era ajustado de acordo com a lei tributária para servir de base à tributação da renda, mas, pelo fato de que as normas de direito tributário exerciam influência sobre a “velha” Contabilidade, a distância entre os lucros societário e tributário – no mais das vezes - não era tão *acentuada*, servindo tal constatação de argumento – ou até mesmo *dogma* - para que o segundo se aproveitasse do primeiro.

Logo, até 31.12.2007, não havia, entre os lucros *societário* e *tributário*, um *abismo* muito grande, ou mesmo grandes zonas cinzentas que suscitasse muitas dúvidas entre contabilistas e tributaristas em matéria de tributação.

Ora, se o lucro contábil então mensurado era apurado a partir de *eventos econômicos realizados* do ponto de vista jurídico, logo o lucro tributável calculado a partir daí – com os ajustes da legislação fiscal - era *compatível* com o fato gerador do IRPJ (disponibilidade jurídica ou econômica de renda), ao menos com base na moldura doutrinária até então cristalizada.

Faz sentido tal constatação, uma vez que a renda era apurada a partir da variação positiva constada a partir de um *patrimônio de direito civil*, que seguia a forma jurídica, e a doutrina tributária formada naquele momento era a de que tal renda poderia ser tributável, pois se subsumia ao disposto no artigo 43, do Código Tributário Nacional, até porque este

diploma foi editado em 1966, quando só havia a *concepção civilista* de patrimônio para efeito de tributação. Havia, pois, uma zona de conforto em torno dessa questão.

Todavia, esse cenário mudou drasticamente. Com a edição da Lei n.º 11.638/2007, apesar de alguns resquícios que vêm se arrastando até hoje, pode-se dizer que, de um modo geral, cessou a influência do direito tributário sobre o direito contábil, que passou a ter total autonomia e hoje é regido por regras e princípios próprios (previstos no direito contábil), que traçam diretrizes para todo o processo contábil, refletindo fortemente sobre o conteúdo final da escrituração.

A consequência natural desse fenômeno é que a distância entre os lucros societário e tributário passou a aumentar *significativamente* e, por essa razão, houve muita preocupação com os impactos que esta realidade poderia produzir sobre a tributação.

Até porque, quando da instauração do processo de convergência/harmonização contábil, a legislação tributária vigente - que disciplinava a apuração do lucro real - estabelecia ajustes, levando em consideração as peculiaridades do lucro contábil apurado pela *Contabilidade velha* e não nova. Por assim ser, durante o período do Regime Tributário de Transição – RTT, houve necessidade de se criar um livro fiscal próprio (FCONT) para que nele fossem escriturados todos os efeitos da mudança contábil do padrão “velho” para o “novo”, que pudessem produzir qualquer efeito fiscal, para mais ou para menos.

Ocorre que tal livro foi criado com prazo certo de duração e, uma vez findado o RTT e editada a lei responsável pela regulamentação dos efeitos tributários decorrentes do processo de convergência/harmonização contábil, seria necessário que a lei tributária se incumbisse de regular – caso a caso - os efeitos tributários inerentes, bem como criar *novas normas de ajuste* já levando em conta as peculiaridades do novo regime contábil.

Por assim ser, antes da edição da lei regulamentadora, não fica difícil concluir que os ajustes da legislação tributária para o cálculo do lucro real vigentes até 31.12.2007 poderiam não ser mais compatíveis com o lucro apurado, agora sob a égide da nova Contabilidade e, conseqüentemente, distorções poderiam surgir, elevando ou reduzindo indevidamente a carga tributária do IRPJ.

Diante dessa evidência, a doutrina tributária brasileira, já no início do processo de harmonização e convergência e na pendência do Regime Tributário de Transição – RTT, tratou de reestudar o assunto, mas agora numa perspectiva diversa, buscando redefinir as relações que passaram a se estabelecer entre os lucros *societário* e *contábil*.

E esses estudos passaram a ganhar corpo, tendo sido formadas duas correntes bem definidas, a saber:

a) A *majoritária*, no sentido de que o lucro societário apurado pela nova Contabilidade distanciou-se muito do lucro tributário, tanto teórica quanto quantitativamente, tornando-se incompatível com o artigo 43, do CTN, uma vez que só é possível tributar-se renda *disponível* (realizada), assim entendida como acréscimo de patrimônio concebido sob a ótica jurídica (sobre o qual o contribuinte detenha o *direito de propriedade*), tal como regido pelo direito civil¹⁶³.

b) A *minoritária*, advogando a tese de que o conceito de patrimônio não se restringe àquele regulado pelo direito civil e nada obsta o direito societário de estabelecer conceito diverso (baseado na *beneficial ownership*, concebida pelo modelo anglo-saxão e nas regras do IFRS) para o atendimento das suas finalidades. Da mesma forma, o direito tributário também não proíbe expressamente a utilização – como ponto de partida para a apuração do lucro tributável - do lucro societário calculado pela nova Contabilidade (o que veio a se confirmar no futuro), sendo tal grandeza, portanto, compatível com o fato gerador do imposto sobre a renda¹⁶⁴.

Em essência, as duas correntes doutrinárias se digladiam em torno de uma única questão: a possibilidade ou não do acréscimo patrimonial, gerado a partir da nova Contabilidade - desapegado da noção de forma jurídica e de realização -, configurar *renda disponível*, fato gerador do imposto de renda. Este assunto será aprofundado daqui em diante, no sentido de o ordenamento jurídico em vigor poder ou não tributar a renda não realizada em regime de *accrual*, diversamente do que se praticava anteriormente (*realisation*).

Ricardo Mariz de Oliveira é um dos grandes expoentes da doutrina tributária brasileira a refletir detidamente sobre esse tema, chamando a atenção para o novo entrelaçamento entre os lucros contábil e fiscal, os novos distanciamentos e os novos desafios daí decorrentes, no tocante à tributação da renda.

Para esse autor, filiado à *corrente majoritária*, houve um grande distanciamento entre os lucros contábil e fiscal¹⁶⁵, sendo que o primeiro já não mais poderia servir de base para o

¹⁶³ O maior defensor desta vertente é Ricardo Mariz de Oliveira.

¹⁶⁴ O maior defensor desta vertente é Luís Eduardo Schoueri.

¹⁶⁵ No original: “Foi tão grande o distanciamento dos dois conceitos para os dois fins – o de patrimônio líquido e o de lucro, para fins contábeis e para fins tributários – quase sempre em sua quantificação, e algumas vezes em seu conteúdo, que a Lei n. 11.941 teve que vir socorrer a situação já instituída legalmente pela Lei n. 11.638, e o fez através do RTT, que recebeu a característica declarada de ser transitório porque, no tempo de introdução

segundo, uma vez que obtido mediante a variação de um patrimônio econômico, que não se presta aos fins de direito, uma vez que, para efeito de tributação, deve-se adotar tão somente o *acréscimo do patrimônio jurídico*, tal como regido pelo direito civil. E para esse autor, o patrimônio somente se altera por meio de *relações jurídicas* regidas essencialmente pelo Direito, não podendo se falar de alteração do patrimônio com apoio em regras contábeis, fundamentadas na essência econômica, ainda que essas regras contábeis tenham sido positivadas, sendo, portanto, jurídicas¹⁶⁶.

Além disso, Mariz de Oliveira chamou a atenção para, caso fosse a nova Contabilidade legalmente a adotada para efeito de tributação da renda, haveria a necessidade de se preencher uma quantidade considerável de custosas obrigações tributárias acessórias, de modo a tornar esse novo lucro contábil compatível com as regras e os princípios de direito tributário¹⁶⁷.

Jimir Doniak Júnior concorda com essa posição, acrescentando que o direito tributário deve se pautar em regras objetivas e padronizadas, capazes de imprimir *segurança jurídica* e maior *certeza* ao sistema, o que, segundo seu ponto de vista, certamente não é o caso da nova Contabilidade, uma vez que governada por regras bastante distintas, orientadas pela subjetividade, maleabilidade, pois só assim é possível acompanhar-se a volatilidade da essência econômica¹⁶⁸.

Caminhando nessa mesma direção, cabe mencionar o entendimento de Gustavo Brigagão e Carlos Cornet Scharfstein, no sentido de que, quanto maior for o grau de subjetivismo da Contabilidade, mais incompatível ela se torna em relação ao direito tributário, que prima pela objetividade, certeza e segurança, uma vez que prescreve normas restritivas¹⁶⁹.

prática das novas normas contábeis, deu uma solução adequada e prática para o tratamento tributário, além de que propiciou tempo para serem imaginadas as adaptações pela legislação tributária que se tornaram imprescindíveis. O RTT também lançou diretrizes seguras para a solução de conflitos de interpretação que, sem ele, inevitavelmente ocorreriam e instaurariam a insegurança jurídica.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KRUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Temas essenciais de direito empresarial** – estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 263).

¹⁶⁶ Op. Cit., p. 269.

¹⁶⁷ Op. Cit., p. 265.

¹⁶⁸ DONIAK JR, Jimir. Considerações gerais sobre a adaptação da legislação do imposto sobre a renda às novas normas contábeis. In: ROCHA, Sérgio André (coord.) **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**, vol. III. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2012, p. 320.

¹⁶⁹ BRIGAGÃO, Gustavo; SCHARFSTEIN, Carlos Cornet. Discussão sobre a aplicabilidade, para fins tributários: da primazia da essência. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Direito tributário, societário e**

Em sentido diametralmente oposto a essa concepção, vem o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, defensor da *corrente minoritária*, alegando não haver qualquer problema de o direito privado fixar novo conceito de patrimônio regido por normas próprias e totalmente distintas das do direito civil (*beneficial ownership*)¹⁷⁰.

Segundo esse respeitável autor, o *patrimônio econômico* pode, pois, ser objeto de positivação, tornando-se *jurídico* para todos os efeitos e, para ele, não interessa a natureza jurídica dos eventos a serem contabilmente registrados para efeito de mensuração do acréscimo patrimonial¹⁷¹.

Isto é, a lei societária pode – ao criar o patrimônio econômico – permitir que ele seja regido por critérios não jurídicos, que levam em conta a essência econômica. Assim, um determinado bem ou direito será integrante do patrimônio de uma dada entidade, não se ele for de propriedade dela, mas sim se ela puder explorá-lo economicamente e em seu proveito, ficando a cargo de si todos os riscos inerentes a esta exploração.

Consequentemente, um determinado evento econômico poderá ter um tratamento específico à luz do direito positivo, mas, à luz da ciência contábil, poderá ter outro absolutamente diverso, uma vez que o primeiro e o segundo são regidos por regras e princípios distintos, que podem não se comunicar¹⁷².

E nada obsta ao direito tributário servir-se dessa nova Contabilidade para seus fins. Não há impedimento legal expresso nesse sentido.

A razão parece estar com Schoueri, quando alega não haver impedimento à instituição – pela lei societária – de novo conceito de patrimônio, do qual se servirá a

reforma da lei das S/A - Vol. III: desafios da neutralidade tributária e do direito societário. São Paulo, Quartier Latin, 2012, p. 279.

¹⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 220-221.

¹⁷¹ São palavras do autor: “(...) Vale ressaltar, neste ponto, não se estar a sugerir que conceitos contábeis seriam supraleais, *i.e.*, que categorias trazidas pelo legislador não possam ousar contrariar a pureza da ciência contábil, livre para dispor a contento. Muito pelo contrário, o espaço para a atuação da Contabilidade, trazendo um conceito de patrimônio próprio, foi traçado pelo próprio legislador, que, em 2007, fez incluir um parágrafo 5º no artigo 177 da Lei n.º 6.404/76. Este, por sua vez, determina que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), destinadas a regulamentar a elaboração das demonstrações financeiras, deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. Daí a legitimidade, no ordenamento, das disposições do IFRS, bem como o fundamento de validade deste novel patrimônio contábil, agora econômico, que surge”. (Op. Cit., p. 207.)

¹⁷² DIAS, Karem Jureidini. O ágio e a intertextualidade normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011, p. 86.

Contabilidade e, ato reflexo, o direito tributário em matéria de tributação da renda. Com efeito, não há, no ordenamento jurídico, qualquer norma que vede tal prerrogativa.

Por outro lado, a opinião de Mariz de Oliveira é relevante porque, em valendo o novo conceito de patrimônio econômico para fins de cômputo do seu acréscimo e correspondente tributação, o lucro daí gerado será muito diferente daquele então medido pela velha Contabilidade e tal distanciamento impactará a apuração do lucro tributário.

Diante dessa inevitável realidade, a questão fundamental será como “destilar” esse novo lucro contábil para então separar a parcela do lucro que se subsume ao conceito jurídico de renda, para efeitos tributários.

De nossa parte, entendemos que o problema maior não reside necessariamente em saber qual é a espécie de patrimônio mais adequada (civil ou societária) e qual seria o “melhor” lucro societário (na velha e na nova Contabilidades) para servir de ponto de partida para a apuração do lucro tributável. Acreditamos que as simples diferenças entre essas duas grandezas – por si sós – não constituem impedimento na órbita do direito tributário.

Isso porque todos os modelos contábeis contêm imperfeições, havendo neles pontos *positivos* e *negativos*. O fato de a velha Contabilidade ser guiada pela forma jurídica e ter, sobre si, influência do direito tributário talvez facilite a apuração do lucro tributário, até porque os contabilistas e mesmo as autoridades fiscais talvez já estejam acostumados com esse modelo, mas isso não significa dizer que a Contabilidade *nova* não se preste para este fim, uma vez que, a depender dos *novos* ajustes realizados pela legislação tributária em conjunto com aqueles já existentes, o lucro tributável daí resultante poderá se harmonizar com as regras e os princípios previstos no ordenamento jurídico.

Ou seja, a preocupação maior agora é a de o intérprete verificar até que ponto as diferenças existentes entre o velho e novo lucro societário serão ou não compatíveis com o ordenamento jurídico tributário, para então saber identificar aquilo que for aproveitável e também detectar o que for incompatível, para neutralizar-lhes os efeitos sobre a tributação, por meio de contas de ajustes.

Na verdade, o que é preciso estudar com profundidade é a natureza dos eventos econômicos registrados pela nova Contabilidade que propiciaram esse distanciamento maior do lucro contábil em relação ao tributário, e se isso necessariamente deve repercutir na carga do IRPJ.

O que ocorrerá é que, em sendo adotada a nova Contabilidade para efeito de tributação, haverá a necessidade de se sair da chamada “zona de conforto” e reestudar a matéria com a maior profundidade possível, uma vez que novos desafios se abrirão para os contabilistas e tributaristas para, a partir do lucro gerado pela nova Contabilidade, saberem identificar o que nele representa ou não disponibilidade jurídica ou econômica de renda (principalmente esta), fato gerador do IRPJ e se as novas regras de ajustes trazidas pela lei tributária são adequadas e suficientes para esse propósito.

Há, pois, necessidade de reestudo do fato gerador do IRPJ e do conceito de realização da renda à luz do novo figurino contábil, desprendido de uma concepção civilista de patrimônio. Mais ainda: é preciso verificar se o atual sistema jurídico tributário permite – em alguma hipótese – a tributação de renda não realizada, isto é, tão somente quando verificado o acréscimo patrimonial (*accrual*). O desafio, portanto, é grande.

Cabe ressaltar que a dificuldade inicial maior será a de lidar com a resistência à mudança, pois se trata de um assunto novo para os contabilistas e tributaristas, que deverão repensar e reestudar o ordenamento jurídico vigente para então se debruçar diante de várias novas questões que surgirão, pela adoção da nova Contabilidade, para fins tributários (realização, *timing*, visão prospectiva, volatilidade, subjetividade etc.), para então “separar o joio do trigo”. E isso, certamente, demandará algum tempo.

Vale registrar que, à época da edição do Código Tributário Nacional, a redação original do fato gerador do imposto de renda, previsto no artigo 43, havia sido concebida fundamentalmente sob a égide de uma visão civilista de patrimônio, atrelada à forma jurídica, não tendo o legislador tributário, àquele tempo, imaginado que o legislador societário, tempos depois, adotaria outro padrão contábil que se valeria de patrimônio conceitualmente diverso.

Ocorre que, apesar do processo de harmonização/convergência, o artigo 43, do Código Tributário Nacional, não sofreu nenhuma alteração, valendo, portanto, a sua redação original, que, salvo alteração superveniente, ainda continuará sendo o ponto de partida para os intérpretes do direito tributário repensarem seu conteúdo, alcance e extensão à luz da nova Contabilidade. Além disso, vale pontuar que a lei tributária que regulamentou os efeitos da nova Contabilidade não poderá ser interpretada de modo divorciado do artigo 43, do CTN e do ordenamento jurídico como um todo.

A esta altura, sobre esta temática especificamente, duas correntes podem se formar, a saber:

a) A que, além de alterações no nível da legislação ordinária, reputa como necessária a realização de uma reforma em nível *constitucional* e *complementar*, para efeito de tornar o direito tributário – particularmente o IRPJ, compatível com a nova Contabilidade, de modo que seu fato gerador passe a alcançar também a renda não realizada¹⁷³.

b) A que vê, na nova Contabilidade, a possibilidade de ela gerar renda passível de tributação pelo IRPJ, de acordo com o sistema tributário atual, sem necessidade de sua alteração substancial, bastando que se proceda um processo de ressemantização, isto é, busca de novo sentido, alcance e extensão em relação ao artigo 43, do CTN.

Esse, no nosso sentir, é o grande cerne das controvérsias.

De nossa parte, entendemos não haver necessidade de uma alteração substancial do sistema tributário nacional em níveis *constitucional* e *complementar*, uma vez que normas de ajustes e tratamentos tributários específicos a serem conferidos pela lei ordinária bastarão para tornar o lucro societário apurado pela nova Contabilidade compatível com o lucro tributário.

Nessa linha, haverá necessidade de se proceder a uma análise crítica da lei ordinária que disciplinar os efeitos da virada contábil, de modo a avaliar se as soluções por ela encontradas para lidar com essas questões foram as mais acertadas e adequadas, levando em consideração o ordenamento jurídico tributário em vigor e, no que for cabível, as

¹⁷³ A esse fenômeno, de acordo com os teóricos da doutrina do direito e desenvolvimento, dá-se o nome de *path dependence*, isto é, dependência institucional e sua eventual alteração para que se possam ser implementadas alterações de outras ordens. No caso, uma vez implementada a nova Contabilidade no Brasil, haveria a necessidade de se implementar alterações de nível institucional em matéria de direito tributário, de modo a tornar tal Contabilidade compatível com o sistema tributário, do contrário, haverá incompatibilidade. Laura Romano Campedelli observa que questões de ordem tributária no Brasil podem se revelar como verdadeiros obstáculos à implementação do IFRS no Brasil. São palavras da autora: “Dentre os trabalhos da literatura nacional que melhor identificam o caráter de reforma institucional na implementação das IFRS no Brasil – apesar de não usar expressamente esta terminologia para tratar do tema – adotamos como referência o de WEFFORT, que sistematiza os principais fatores que poderiam impactar a plena adoção das novas normas contábeis no país, quais sejam: (i) sistema jurídico; (ii) o mercado de capitais, (iii) o sistema educacional e (iv) a cultura nacional. O diagnóstico feito pela autora, no sentido de que a mudança do padrão contábil esbarra em diversos fatores nada mais é que a constatação de que se trata de um movimento de reforma institucional. Isso porque o modelo contábil vigente faz parte de uma teia institucional que abrange a relação entre a contabilidade e o sistema jurídico, os usuários das demonstrações financeiras (mercado, Fisco ou credores), a prática da profissão contábil e a própria cultura do país quanto à utilização das demonstrações financeiras.” (CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos tributários da implementação das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e desenvolvimento.** 2016. Dissertação de mestrado - Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2016, p. 122.)

experiências observadas no direito comparado, de países que já enfrentam o processo de convergência/harmonização antes do Brasil.

1.1 Regimes de autonomia total, dependência total e dependência parcial entre os balanços contábil e fiscal

Feito o devido introito no tópico anterior, em que se anunciou um maior *distanciamento conceitual* entre os lucros contábil e fiscal por conta do advento da nova Contabilidade, convém agora repensar e entender a atual convivência entre essas duas grandezas tão relevantes, mormente saber-se até que ponto uma depende ou não da outra.

Ao redor do mundo, contabilidade e tributação mantêm entre si as mais diversas relações, cujos graus de dependência ou mesmo independência variam substancialmente.

Para José Casalta Nabais, um dos doutrinadores que se dedicou ao estudo deste fenômeno, existem os regimes de autonomia, de dependência total e de dependência parcial¹⁷⁴.

Há países, como os Estados Unidos, em que – do ponto de vista contábil - existe entre contabilidade e tributação uma verdadeira separação, sendo cada um deles absolutamente independente em matéria contábil, submetidos a regras e princípios diversos.

Assim sendo, nos países que adotam esse modelo, existem a contabilidade societária e a contabilidade tributária, sendo as duas registradas em balanços próprios, que em nenhum ponto se comunicam. A esse regime dá-se o nome de *autonomia total*.

A principal vantagem desse regime é que os lucros contábil e fiscal – por seguirem – cada um em seu balanço - regras e princípios próprios, terão calculado, ao final, grandezas que são plenamente compatíveis com as finalidades almejadas por cada um deles, não havendo riscos maiores de distorções ou situações de incompatibilidade, que sabidamente geram insegurança jurídica.

Por outro lado, a desvantagem é que este regime é mais *custoso*, pois exige duas contabilidades em separado, com necessidade de se manterem livros, escriturações distintas e profissionais especializados para cada uma delas.

¹⁷⁴ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 576.

Em sentido totalmente inverso, existem aqueles países – como Portugal - em que a contabilidade societária é integralmente aproveitada pelo direito tributário, que dela se vale sem fazer quaisquer ou então pequenos ajustes.

Nesse caso, há só um balanço: o contábil, aproveitado por completo pelo direito tributário para efeito de tributação. Aqui vale aquela máxima de que: “o lucro que serve para pagar dividendos, serve para pagar impostos”. A esse regime, dá-se o nome de *dependência total*.

A maior vantagem desse modelo é a redução dos custos de conformidade, uma vez que só há a necessidade de se manter uma contabilidade e um só balanço, bastando apenas um contabilista responsável. Tampouco há necessidade de se manter contas de ajustes em livros fiscais paralelos, o que reduz a complexidade do sistema tributário e também implica redução de custos de conformidade.

Por outro lado, poderão existir casos em que parte do lucro societário foi constituído a partir de receitas e despesas que, por alguma razão (*e.g.* principiológica), não deveriam ser reconhecidas ou deduzidas para efeitos tributários, podendo, a partir daí, haver distorções. Isso pode acontecer, porque poderão existir princípios e regras entre o direito societário e o tributário que não se harmonizam.

Por fim, tem-se o chamado regime de dependência parcial, que é o seguido pela maioria dos países do mundo, inclusive pelo Brasil. Nesse caso, o lucro societário apurado – submetido a algumas interferências da lei tributária - constitui o ponto de partida para a apuração do lucro tributário, mediante a aplicação de ajustes *para mais e para menos*¹⁷⁵, todos eles realizados em livros fiscais próprios.

A vantagem é que existe uma só contabilidade, que é aquela retratada no balanço societário, não havendo propriamente uma contabilidade tributária, mas tão somente um livro fiscal próprio para a apuração do lucro tributário, no qual são realizados diversos ajustes previstos na lei tributária.

¹⁷⁵ Especificamente no Brasil, vale lembrar que a legislação permite o aproveitamento parcial, limitado a 30% (trinta por cento) do lucro tributável, dos chamados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, ambos controlados na parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Além das contas de adições e exclusões, tais prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL são abatidos na apuração do lucro real em conta de ajuste chamada “compensação”.

Alguns autores, como Assis Tavares, chamam de balanço fiscal o livro a partir do qual são feitos os ajustes para fins de tributação¹⁷⁶, mas não se trata propriamente de um “balanço”.

Tais ajustes servem para que o lucro societário (apurado mediante regras próprias de direito privado, visando atender às finalidades por ele perseguidas, isto é, prover informações patrimoniais relevantes ao mercado, aos investidores, aos credores etc.¹⁷⁷) torne-se compatível com o conceito de renda legalmente previsto para fins de sua tributação (no caso do Brasil, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sobre a qual haja capacidade contributiva suficiente para arcar com o ônus do tributo)¹⁷⁸.

Como se sabe, existem receitas que devem ser escrituradas para fins societários, mas podem não o ser para fins tributários (por exemplo, quando sujeitas a algum regime tributário especial ou a algum benefício, por exemplo, uma isenção).

Nesse caso, se a receita foi considerada para fins societários, deverá ser desconsiderada para os propósitos tributários, devendo ser excluída da apuração do lucro fiscal, mediante ajuste de exclusão no livro próprio.

Da mesma forma, há despesas que são lançadas contra resultado para a formação do lucro societário, mas que, por disposições da legislação tributária, não poderiam ter sido

¹⁷⁶ São palavras do autor: “Balanço fiscal é o balanço real corrigido de acordo com as regras da legislação tributária. Porém, e como o que em última análise interessa, para efeitos da incidência dos impostos, é o saldo revelado pela conta de ganhos e perdas ou de resultados do exercício, é relativamente a este saldo que se deverão fazer as correções ordenadas pela legislação fiscal, quando a elas houver lugar (...) A conta de resultados fiscal deriva da conta de resultados real como consequência de uma correção legal para fins tributários (...) Assim, existem determinados custos ou prejuízos reais que a norma tributária não considera como tal e determinados proveitos ou lucros que não são de considerar para efeitos de incidência do imposto.” (TAVARES, Assis. **Do balanço real ao balanço fiscal**. 2. ed. Lisboa: Livraria Clássica, 1978, p. 103.)

¹⁷⁷ Aqui vale a observação de José Casalta Nabais: “Uma não coincidência que bem se compreende, pois, enquanto o lucro contabilístico é determinado com base em princípios, normas e regras do referido direito da contabilidade e tem por destinatário os utentes das demonstrações financeiras das empresas (isto é, os investidores, os trabalhadores, os financiadores, os fornecedores e outros credores comerciais, os clientes, o governo e seus departamentos e o público em geral), o lucro fiscal guia-se pelos princípios e normas do direito fiscal e tem por destinatário sobretudo o Estado, mais precisamente a administração tributária.” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 576-577.)

¹⁷⁸ Nesse particular, cabe bem a lição de Erymá Carneiro: “São tantos os aspectos que o balanço pode apresentar, que o Direito Tributário acabou por prescrever normas para sua apresentação, ao lado do balanço normal que as empresas levantam ano a ano. Daí as expressões balanço comercial e balanço fiscal. O balanço comercial é o levantado de acordo com as normas do direito comercial (...). Já o balanço fiscal apresenta aspecto inteiramente diverso, por isso que o Direito Fiscal, procurando cada vez mais estender sua especialização, fixa normas a que deve obedecer o levantamento dos balanços, as quais deverão prevalecer para os efeitos fiscais, sobretudo no que se refere à forma de apuração dos lucros e à valorização e desvalorização dos elementos patrimoniais, o que, no fim de tudo, equivale à variação de resultados.” (CARNEIRO, Erymá. **O balanço fiscal no Direito e na Contabilidade**. Rio de Janeiro: [S.N.], 1950, p. 16.)

deduzidas, havendo, pois, necessidade de adicioná-las quando da apuração do lucro tributário¹⁷⁹. O exemplo clássico é o da multa de trânsito.

Além desse modelo, tal como adverte Victor Borges Polizelli¹⁸⁰, existem outros dois por ele citados, um deles concebido por uma pesquisadora da Universidade de Salamanca (Nina Aguiar¹⁸¹), e o outro criado por professores ingleses estudiosos das áreas de tributação e contabilidade (Lamb, Nobes e Roberts¹⁸²).

Conforme observa Polizelli¹⁸³, as interfaces entre o direito contábil e o direito tributário são de três ordens: a) *conexão normativa* (grau de influência do segundo sobre o primeiro); b) *conexão concreta* (o segundo determinando condutas específicas em face do primeiro); c) *heterointegração* (regras híbridas e contidas no direito tributário, que podem colmatar lacunas existentes no direito contábil, que acabam por representar influência do direito tributário sobre o contábil, tal como havia antes da edição da Lei n.º 11.631/2007).

A partir dessas três interfaces, Polizelli alega surgir uma primeira proposta de classificação entre o direito tributário e o direito contábil, a partir do critério de *conexão normativa*, podendo existir dois regimes de balanço: o de *balanço duplo* (um para o direito contábil e outro para o direito tributário) e o *balanço único* (o mesmo para os dois ramos do direito)¹⁸⁴.

A partir dessas três interfaces e regimes de balanço duplo ou único, Nina Aguiar fixa o seu modelo de relações entre os balanços contábil e tributário: a) balanço duplo com conexão normativa; b) balanço duplo sem conexão normativa; c) Balanço Único com dependência total; d) balanço único com dependência inversa; e) balanço único com dependência e ajustes.

¹⁷⁹ Convém destacar que a despesa considerada dedutível para fins de apuração do lucro tributável deve ser aquela considerada como necessária e essencial à manutenção da fonte produtora de riqueza, conforme estabelece o artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/99).

¹⁸⁰ POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado pelo Brasil. **Revista de direito tributário atual**, vol. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010, pp. 600-601.

¹⁸¹ AGUIAR, Nina. La relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil. In: GARCIA, Eusebio González; MAYER, Polyanna Vilar (coord.). **Temas actuales de derecho tributario**. Barcelona: J. M. Bosch, 2005.

¹⁸² LAMB, Margareth; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan Roberts. International variations in the connections between tax and financial accounting. In: JAMES, Simon (coord.). **Taxation – critical perspectives on the world economy**, vol. II, part. 5. London & New York: Routledge, 2004.

¹⁸³ Op. Cit., p. 593.

¹⁸⁴ Op. Cit., p. 601.

No regime de balanço duplo com conexão normativa, existe um grau de influência, certa interdisciplinaridade entre normas dos direitos contábil e tributário, o que não sucede no regime sem conexão normativa.

No balanço único com dependência total, o direito tributário recepiona totalmente o balanço apurado pelo direito contábil. No regime de dependência inversa, o direito tributário – mediante aplicação das suas regras e princípios - interfere na apuração do lucro contábil de modo a torná-lo compatível com o lucro tributário.

Por fim, no caso de balanço único com dependência e ajustes, o direito tributário parte do lucro contábil, mas o aperfeiçoa aos seus fins por meio de livros fiscais auxiliares, por meio de ajustes. Este é o regime adotado pelo Brasil antes do processo de harmonização e convergência.

No nosso pensar, esse modelo persiste, mesmo tendo havido alterações de ordem contábil e mesmo depois da regulamentação tributária que veio a lume quando da edição da Lei n.º 12.973/2014, porque o direito tributário ainda parte do lucro contábil para a apuração do lucro tributário¹⁸⁵, sendo que a diferença é que agora existem alguns novos tratamentos fiscais e novas contas de ajustes instituídos para lidar com as diferenças que surgiram com a mudança do regime contábil. Mas, na essência, pelo menos no nosso entender, o modelo persiste inalterado.

Já para Lamb-Nobes-Roberts, o modelo a ser adotado no que tange à relação entre os balanços contábil e fiscal é o seguinte: a) categoria I – desconexão; b) categoria II – identidade; c) categoria III – liderança do direito contábil; d) categoria IV – liderança do direito tributário; e) categoria V – dominância do direito tributário.

No regime de desconexão, os balanços contábil e fiscal não se conversam. Isto é, o direito tributário não exerce nenhuma influência na Contabilidade, existindo, portanto, regras distintas.

No regime de identidade, o balanço fiscal coincide com o contábil, uma vez que se está a falar exatamente das mesmas regras, sendo, portanto, regime de balanço único.

¹⁸⁵ Esse também parece ser o entendimento de Victor Borges Polizelli. São palavras do autor: “(...) Este foi, é claro, o sistema que vigorou no Brasil até o passado recente. Atualmente, por força das modificações trazidas pelas Leis n.ºs. 11.638/07 e 11.941/09, a Contabilidade comercial e a Contabilidade fiscal deverão experimentar certos distanciamentos. De qualquer modo, embora enfraquecido em alguns aspectos, continua a valer o requisito de que os elementos da apuração do lucro real devem advir da Contabilidade comercial. Assim, receitas e despesas absolutamente normais e corriqueiras (que não tenham sido afetadas pelas alterações recentes) continuam a primeiro dever passar pelo balanço comercial como requisito de sua admissão no balanço fiscal.” (Op. Cit., p. 599.)

A seguir, nos regimes de liderança do direito contábil ou do direito tributário, são casos em que há um balanço e graus de dependência entre os direitos contábil e tributário, sendo que um deles acaba por liderar, isto é, prevalecer por meio da edição de suas normas.

Já no regime de dominância do direito tributário, fato é que este simplesmente reina soberano, desprezando por completo – para fins de tributação – regras de ordem contábil.

Por fim, cabe esclarecer que, na experiência brasileira, pode-se dizer que o regime praticado é o de *balanço único*, antes e depois do processo de convergência. Isso porque, antes e depois da Lei n.º 11.638/2007, fato é que nunca existiu um balanço propriamente dito somente para fins tributários, isto é, não havia uma escrituração em apartado para a apuração do lucro tributável.

Historicamente, o lucro tributável sempre partiu do lucro societário, apurado a partir da escrituração mercantil, sendo que a diferença é que, antes da Lei n.º 11.638/2007, o lucro contábil era mais próximo do tributário, uma vez que o direito tributário exercia influência sobre a Contabilidade. Agora, sob a égide do novo figurino contábil, cessou essa influência, sendo o lucro contábil mais distante do lucro tributário no que tange às regras e princípios por ele adotados.

2 Da neutralidade tributária da alteração do padrão contábil e do Regime Tributário de Transição – RTT

Nos dois tópicos antecedentes, verificou-se como eram e como passaram a ser as relações entre os lucros contábil e tributário no Brasil, em virtude da mudança de paradigma contábil. Notou-se que atualmente a distância entre esses lucros ficou maior do que era no passado.

Além disso, buscou-se estudar – com sólido apoio doutrinário – as relações existentes entre os balanços contábil e fiscal, principalmente observando até que ponto os direitos contábil e fiscal interagem entre si, buscando contextualizar essa ideia dentro do modelo brasileiro.

Chegou-se à conclusão de que, tanto antes quanto depois de instaurado o processo de convergência/harmonização contábil, os lucros contábil e tributário e respectivos balanços continuam conversando, porém a conversa entre as duas grandezas ficou bem diferente do que era antes.

Em outras palavras, o lucro tributário ainda está apoiado sobre o lucro contábil, mas o segundo está conceitual e teoricamente mais distante do primeiro, e as diferenças daí decorrentes não poderiam – de supetão – já produzir efeitos bruscos sobre a tributação, pois tal situação produziria enorme insegurança jurídica.

Como sabido, à época da edição da Lei n.º 11.638/2007, houve muita preocupação com a questão tributária, no tocante ao aumento de sua carga por razão da adoção dos padrões contábeis internacionais, principalmente, em relação aos tributos incidentes sobre a receita bruta (PIS e COFINS) e àqueles incidentes sobre o lucro líquido (CSLL) e o lucro real (IRPJ), sendo este último o foco maior deste trabalho.

Tal preocupação se deveu, em grande parte, ao fato de os contribuintes não estarem preparados para arcar com os possíveis impactos tributários a maior e, caso a nova Contabilidade produzisse efeitos imediatos no que tange à tributação. Ou seja, poderia haver aumento inesperado da carga tributária, produzindo efeitos negativos sobre os resultados das empresas esperados pelo mercado e pelos seus acionistas/cotistas, o que atrapalharia sobremodo o cumprimento das metas corporativas fixadas e, de modo geral, a própria economia em si.

Fato é que uma tributação mais elevada produz efeitos negativos sobre a economia, pois retira mais recursos da esfera privada e os destina ao Estado, com a redução dos lucros, dividendos e do nível de investimento, uma vez que tanto a empresa quanto seus acionistas ou cotistas terão, ao final, uma parcela menor sobre o lucro disponível para o consumo ou novos investimentos.

À época de edição da Lei n.º 11.638/2007, o legislador ordinário, já prevendo que o processo de convergência/harmonização poderia gerar grande insegurança jurídica na órbita tributária, em especial, com um aumento de autuações fiscais e com uma verdadeira enxurrada de ações judiciais promovida pelos contribuintes, para ficarem protegidos e juridicamente invulneráveis em face aos efeitos tributários do novo regramento contábil, houve ele por bem garantir que sobreditas modificações *não produziriam alteração na carga fiscal* das empresas (neutralidade tributária), esclarecendo que haveria necessidade de edição de lei própria no futuro, para regular os efeitos tributários inerentes, ainda não editada naquele tempo.

Por essa razão é que, à época da edição da Lei n.º 11.638/2007, foi inserido o parágrafo 7º ao artigo 177, da Lei n.º 6.404/76¹⁸⁶, assegurando que os ajustes contábeis inerentes ao processo de convergência/harmonização das normas societárias brasileiras aos padrões internacionais não poderiam ter efeitos tributários, em reverência aos princípios da neutralidade e da segurança jurídica.

Isso porque a finalidade última do processo de harmonização e de convergência contábil no Brasil era a de adequar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais, não havendo – inclusive na exposição de motivos da Lei n.º 11.637/2008 – nenhuma intenção de produzir efeitos na tributação seja para mais, seja para menos. Daí, portanto, a necessidade de neutralidade tributária em relação à troca de figurinos contábeis¹⁸⁷.

Aprofundando mais esse ponto, a Lei n.º 11.637/2008, no seu artigo 177, estabeleceu dois critérios objetivos a serem adotados pelos contribuintes para assegurar esta neutralidade, quais sejam:

a) Elaborar as demonstrações financeiras já com base na nova Contabilidade, registrando os ajustes em face à lei tributária com base em livros fiscais auxiliares. Ou:

b) O inverso, isto é, elaborar a escrituração comercial já com os ajustes da lei tributária, lançando os ajustes necessários – oriundos da Lei n.º 11.638/2007 – em livros comerciais auxiliares (por exemplo, o Livro de Apuração do Lucro Contábil – LALUC)¹⁸⁸.

¹⁸⁶ “Art. 177. (...) parágrafo 7º: Os lançamentos de ajuste efetuados para harmonização de normas contábeis, nos termos do parágrafo 2º deste artigo, e as demonstrações financeiras e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.”

¹⁸⁷ É válida, a esta altura, a observação de LUÍS EDUARDO SCHOUERI: “(...) As alterações trazidas pela Lei n.º 11.638/2007 foram destinadas apenas a alterar a forma de registro e demonstração contábil das sociedades, sem a pretensão de trazer alterações tributárias. Desta forma, percebeu-se entre os próprios elaboradores do projeto de lei a necessidade de garantir que as novas regras não trariam alterações à tributação. Ora, como já se mencionou, o cômputo do lucro real parte do lucro líquido contábil, o qual é ajustado por adições e exclusões previstos na legislação fiscal. Uma mudança nos paradigmas da legislação societária, desta forma, acabaria por alterar, como consequência, também o lucro real. Para evitar tal efeito, faz-se necessário a edição de lei que buscasse preservar as bases sobre as quais se sustentam a apuração do lucro real.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 256.)

¹⁸⁸ Conforme João Victor Guedes dos Santos: “Com as alterações promovidas pela Lei n.º 11.638/07, o parágrafo 2º, do artigo 177 da Lei n.º 6.404/76 passou a inicialmente prever duas sistemáticas alternativas de registros contábeis na hipótese em que a legislação fiscal prescrever métodos ou critérios diversos dos estipulados pelo Direito Societário Contábil: i) Elaborar a escrituração comercial com base nos preceitos da Lei n.º 11.638/07, posteriormente efetuando os ajustes prescritos na legislação tributária em livros auxiliares, sem modificação das demonstrações societárias; ou ii) Elaborar a escrituração comercial já obedecendo aos ajustes prescritos na legislação tributária, posteriormente efetuando lançamentos contábeis de modo a, em livros auxiliares, produzir demonstrações financeiras nos termos do estipulado pela Lei n.º 6.404/76, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 11.638/07”. (SANTOS, João Victor Guedes. Direito tributário e justaposição: a contabilidade societária e os limites à neutralidade fiscal. In MOSQUERA, Roberto Quiroga;

Em seguida, visando assegurar essa mesma finalidade, todavia com maior vigor e efetividade (ao menos em tese), a Lei n.º 11.941/2009, em seu artigo 16¹⁸⁹, acabou por revogar o parágrafo sétimo, do artigo 177, da Lei n.º 6.404/76, alterado pela Lei n.º 11.638/2007, e instituiu o chamado Regime Tributário de Transição - RTT, de modo a garantir que – até a edição do futuro diploma regulador dos efeitos fiscais oriundos da harmonização societária - os contribuintes que a ele aderissem e, posteriormente, fossem obrigados à adesão, ficariam sujeitos ao regime jurídico vigente antes da edição da Lei n.º 11.637/2008, isto é, não podendo os efeitos das alterações por ela promovidas na escrituração de receitas, custos e despesas serem computados para efeitos fiscais, mas sim registrados por meio de ajustes em livros auxiliares criados especificamente para o processo de convergência contábil (FCONT).

O RTT se deveu, em grande parte, ao fato de não se saber exatamente se os impactos gerados pela nova Contabilidade poderiam – à luz do sistema tributário em vigor – representar disponibilidade econômica ou jurídica sobre renda, havendo necessidade de maior reflexão sobre o assunto, tanto da parte dos representantes do Fisco quanto dos contribuintes¹⁹⁰.

Trata-se de verdadeiro processo de “congelamento”, sendo que, mesmo já vigente a novel lei societária, para garantir a segurança jurídica, seria aplicada a lei fiscal vigente em 31.12.2007 até que os efeitos tributários da Lei n.º 11.638/2007 fossem regulados por diploma próprio para esse fim¹⁹¹. A ideia era evitar mudanças bruscas na tributação por conta da adoção do novo figurino contábil e o contencioso daí decorrente.

LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, pp. 197-198)

¹⁸⁹ “Art. 16. As alterações produzidas pela Lei n.º. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computados na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.”

¹⁹⁰ É oportuno informar que - na órbita das grandes empresas e auditorias independentes – as questões em torno dos efeitos tributários da nova Contabilidade foram amplamente discutidas a portas fechadas entre contabilistas, economistas, auditores e advogados em reuniões sigilosas, sediadas no Grupo de Estudos Tributários Aplicados – GETAP. Conforme é sabido, foi no GETAP que surgiu o projeto da Medida Provisória para a regulamentação dos efeitos tributários das mudanças promovidas pela nova Contabilidade.

¹⁹¹ Lívio Augusto de Sillos observa que “deveria ser rechaçada qualquer interpretação no sentido de admitir a produção de efeitos fiscais às normas veiculadas pela norma sob exame, antes de verificar a existência de norma fiscal específica sobre o assunto”. (grifos nossos). (Artigo – Federal – 2008/1619, publicado no *website* Fiscosoft intitulado “Alterações Promovidas na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) pela Lei 11.638/07 – Aspectos Tributários”).

Todavia, na pendência do referido “diploma regulador”, algumas questões foram assiduamente discutidas entre profissionais das áreas jurídica e contábil, dentre outras, merecendo destaque aquela sobre a real eficácia e a abrangência da neutralidade tributária perpetrada pelo RTT (limitadas ao regime contábil antigo para a escrituração de *receitas, custos e despesas*), no sentido de que se ela realmente abarcaria ou não todos os efeitos decorrentes do processo de convergência/harmonização.

Nesse ponto, embora a finalidade última seja a neutralidade fiscal, o RTT teria passado despercebido em relação a algumas situações concretas que serão, a seguir, citadas¹⁹², não se sabendo precisamente, à época, qual o regime fiscal que sobre elas deveria incidir, enquanto não fosse editada a lei vindoura para regular os efeitos tributários inerentes.

a) Efeitos nas incorporações, fusões e cisões de empresas que ajustaram seus bens do ativo a valores justos e presentes. Embora tenha sido instituída a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial – AAP, não se sabia até então se esta - quando submetida à operação societária - seria ou não tributável. De notar que houve dúvidas se operações societárias, como a incorporação de empresas poderia ser considerada hipótese de realização da renda para justificar a sua tributação.

b) Aumentos de capital decorrentes de valores oriundos de bens marcados a mercado/valor presente (cujo saldo ficaria contabilizado na conta AAP) e a valor justo. Para ficarem protegidos pelo RTT, tais valores teriam de permanecer em conta de ajuste até a edição da lei reguladora?

c) A possibilidade de se deduzir o ágio decorrente de rentabilidade futura, desde que contabilizado separadamente da conta de investimento e respaldado por laudo técnico de avaliação. Durante o RTT, entendeu-se que sim, uma vez que mantido o regime jurídico tributário vigente antes da Lei n.º 11.638/07, que permitia tal dedução. À época, houve rumores de que a Receita Federal do Brasil – RFB pretendia extinguir este benefício na sugestão de projeto de MP por ela elaborado. A dúvida que surgiu naquele tempo foi a seguinte: o ágio deveria ser regularmente amortizado diretamente para conta de resultados influenciando na tributação do IRPJ e da CSLL? Dúvidas também foram suscitadas em matéria de ágio interno e em operações criando ágio, mas sem contrapartida monetária, isto é, somente envolvendo trocas de ações, cuja jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF ainda não estava pacificada.

¹⁹² No nosso entender, embora possam existir outras, as questões arroladas abaixo são as mais relevantes.

d) Base de cálculo para apuração dos juros sobre o capital próprio (JCP). Usar-se-ia o patrimônio líquido tal qual definido pela contabilidade (societária) ou aquele apurado para fins fiscais? À época, houve grande celeuma causada com a edição da Instrução Normativa n.º 1.397/2013, que, no seu artigo 20, I, estabeleceu que o patrimônio líquido que deverá ser considerado é aquele *apurado para fins fiscais*, normatização esta que divergiu totalmente da prática então cristalizada, no sentido de se levar em conta o patrimônio líquido apurado *segundo as normas societárias*. A questão que se apresentou foi: o excesso de distribuição dos JCP seria tributado antes da vinda da futura lei tributária regulamentadora? Se afirmativa a resposta, a eficácia do RTT e da neutralidade tributária por ele buscada estariam em xeque.

e) Extensão da isenção de imposto de renda no pagamento de dividendos aos acionistas. Ficaria a isenção limitada aos dividendos distribuídos até o limite do lucro fiscal, como pretendeu a Receita Federal do Brasil? A Instrução Normativa n.º 1.397, no artigo 14, parágrafo único, estabeleceu que a isenção deveria se limitar ao *lucro fiscal*, devendo o excesso ser tributado, mesmo ainda estando em vigor o RTT, o que pareceu ser uma grave *contradição*, até porque, anteriormente, o pagamento de dividendos levava sempre em conta o patrimônio líquido definido pelo direito societário.

f) Cálculo da depreciação, que antes seguia o método da *linha reta* e levava em conta o valor histórico registrado na contabilidade (custo). Esse método era o então empregado para efeito da dedutibilidade das despesas de depreciação quando da apuração do lucro real. Ou seja, a Contabilidade antiga não permitia a dedutibilidade pela depreciação depois de atingido o saldo zero do valor histórico¹⁹³. Com a nova Contabilidade, a depreciação poderia ser deduzida conforme a *vida útil* do bem, que se reflete sobre o seu *valor justo*, enquanto for possível o seu aproveitamento econômico. Ocorre que, apesar da alteração havida quanto à depreciação, a sua dedutibilidade se manteve presa ao critério anterior (dedutibilidade pelo método da linha reta), tal como previsto no artigo 310, do Regulamento do Imposto de Renda.

¹⁹³ Era justamente por esta razão que alguns contribuintes mais astuciosos procediam à reavaliação dos seus ativos via laudo, seja para melhorar sua saúde financeira, seja para continuar deduzindo a depreciação para efeitos de apuração do lucro real. Os ajustes de reavaliação ficavam contabilizados numa conta de reserva, no patrimônio líquido, que só era tributada quando houvesse evento de realização. Ocorre que, muitas vezes, as reavaliações acabam sendo sucessivas e não raro abusivas, sendo que os valores históricos e em seguida os reavaliados (somados) excediam a vida útil dos bens (para efeito de geração de receitas), implicando, na prática, em redução indevida da base de cálculo do IRPJ.

g) O conceito de receita, para efeito de definição da receita bruta tributável pelo PIS e pela COFINS. A receita bruta, também, produzirá efeitos na apuração do lucro societário, uma vez que este tem como ponto de partida aquela. Conforme vem sendo examinado ao longo deste estudo, os critérios de contabilização das receitas pela nova Contabilidade desprezam a forma jurídica e guiam-se pela essência econômica, implicando mudanças consideráveis.

h) Regras de subcapitalização: qual seria o patrimônio líquido a ser considerado para efeito de aplicação dessas regras? Aquele constituído em observância às regras da velha ou da nova Contabilidade?

i) Quanto aos resultados da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial – MEP sob a égide do novo regime contábil: permaneceriam esses sem efeitos tributários?

j) Em relação às contas da antiga Contabilidade - que tinham tratamentos tributários específicos (por exemplo, reserva de reavaliação, ativo diferido e resultados de exercícios futuros) – mas que foram extintas pela nova Contabilidade. Os tratamentos tributários então existentes persistiriam em relação aos saldos remanescentes?

Tais questões criaram grandes polêmicas, pois muitas não estavam protegidas expressamente pelo “escudo” do RTT e suscitaram dúvidas quanto à possibilidade de tributação direta dos ajustes da nova Contabilidade pelo IRPJ, apenas com base no artigo 43, do Código Tributário Nacional, antes mesmo de ser editada lei tributária que disciplinasse os efeitos inerentes. Tal entendimento, *a priori*, iria de encontro ao propósito inaugural de neutralidade tributária, que até hoje vem orientando o processo de convergência/harmonização em relação aos seus futuros desdobramentos.

Dentro deste tópico, cabe apresentar um esboço geral das principais discussões doutrinárias travadas quando da vigência do RTT e algumas conclusões a que chegaram a doutrina e a jurisprudência (administrativa e judicial).

Luis Eduardo Schoueri e Vinicius F. Teresi¹⁹⁴, ao se debruçarem detidamente sobre o assunto, classificaram os tipos de conflitos entre o direito tributário e a nova Contabilidade nas seguintes categorias:

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinicius F. As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender o RTT significa obter Neutralidade Tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011, p. 115.

a) *Contrastes de conceitos da mesma denominação*, isto é, um mesmo conceito sendo tratado de *modos diferentes* na Contabilidade e no direito tributário e de qual conceito este deve se socorrer (e.g. encargos de depreciação e conceito de receita para tributação de PIS e COFINS).

b) *Alteração da base contábil*, que consiste na importação de conceitos contábeis com atribuição de efeito tributário diverso (e.g. dividendos, resultados de equivalência patrimonial, regras de subcapitalização e ágio).

c) *Eliminação de alternativa contábil*, ou seja, a Contabilidade previa um determinado tratamento para o reconhecimento, mensuração e divulgação de determinado evento econômico com um tratamento tributário específico, que permanece até hoje, mas a base contábil correspondente teria sido revogada com a implementação da nova Contabilidade (por exemplo, reserva de reavaliação, ativo diferido e resultados de exercícios futuros).

Identificados os tipos de conflitos nos quais se enquadram as questões suscitadas, seguindo a ordem dessas acima arrolada, quanto às operações societárias envolvendo absorção de acervo líquido de empresas com saldos positivos da conta (Ajustes de Avaliação Patrimonial a Valores Justos e Presentes), era então corrente o entendimento da Receita Federal do Brasil de que os atos de incorporação, cisão e fusão eram considerados como sendo eventos de *realização de renda* e, por esse motivo, haveria incidência do IRPJ.

Ocorre que, apesar de tais operações societárias não estarem literalmente abrangidas dentro do manto em que o RTT quis conferir neutralidade tributária (nova forma de contabilização de receitas, custos e despesas), fato é que a tributação de valores decorrentes de ajustes da nova Contabilidade – por conta de operações societárias - iria de encontro ao propósito buscado pelo próprio RTT.

De modo a buscar um pronunciamento oficial e expresso em torno dessa delicada questão, foi ela levada ao conhecimento da Receita Federal do Brasil por meio de Consulta Tributária manejada por contribuinte, sendo que o Fisco, ao respondê-la na Solução de Consulta n.º 481/2009, houve por bem inseri-la no contexto do RTT, isto é, conferindo a *neutralidade tributária* inerente ao processo de convergência/harmonização contábil, desde que fossem atendidas pelos contribuintes algumas formalidades e requisitos necessários¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Conforme Solução de Consulta n.º 481, de 17 de dezembro de 2009, *in verbis*: “ASSUNTO: Obrigações Acessórias: Regime Tributário de Transição – RTT. A pessoa jurídica objeto de eventos de extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação no ano-calendário de 2008 e obrigadas à entrega da DIPJ 2008, para

Entendemos, quanto a esse ponto especificamente, que andou bem a Receita Federal do Brasil, uma vez que transcendeu a literalidade da lei no que tange ao escopo do RTT e abraçou o seu espírito, isto é, impedindo que mudanças de padrões contábeis produzam isoladamente efeitos tributários antes da regulamentação por lei específica. No caso, enquanto mantidas as contas de reserva para os ajustes a valores justos e presentes (em relação às empresas cindidas, incorporadas ou fusionadas), a neutralidade tributária não poderia ser afastada por ocasião de operações societárias.

O mesmo tratamento foi dispensado em relação aos ajustes a valor justo e a valor presente. Enquanto tais ajustes permanecessem escriturados em contas de ajustes, não poderiam ser tributados. Só haveria tributação se tais contas de ajustes não fossem abertas e os créditos e débitos correspondentes fossem lançados diretamente na conta de resultado.

Nessa linha, caso a reavaliação dos bens a valor justo não fosse lançada em conta de ajuste e já fosse incorporada diretamente nos valores dos bens e direitos, deveriam eles ser lançados em conta de resultado e tributados, além de entrarem no cômputo da receita bruta total para efeito de definição da obrigatoriedade de adoção do lucro real e impossibilidade de uso do lucro presumido. É o que a Receita Federal do Brasil entendeu, ao proferir a Solução de Consulta n.º 330/2012¹⁹⁶.

Na sequência, no que tange ao ágio, houve mudanças profundas, principalmente no que tange ao seu valor aproveitável como dedução, uma vez que, antes, o ágio consistia na *diferença aritmética* entre o valor de aquisição do investimento e o seu valor patrimonial, tal como registrado contabilmente. Apurado o valor, a questão que remanesca era classificá-lo numa das três modalidades previstas na legislação fiscal (*ex vi* do artigo 385, do RIR, ou seja, se fundo de comércio, mais-valia ou expectativa de rentabilidade futura).

optar pelo Regime Tributário de Transição - RTT, deverá: (i) - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações; (ii) - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, vigentes em 31 de dezembro de 2007, para apurar o resultado do período, para fins fiscais; (iii) - determinar a diferença entre os valores apurados nos itens (i) e (ii); (iv) - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do item (i), pela diferença apurada no item (iii); (v) - apresentar o Controle Fiscal de Transição (FCONT), se devido. Caso não tenha sido extinta, e estando obrigada à entrega da DIPJ 2009, deverá manifestar a opção pelo RTT nessa declaração. Se o evento tiver ocorrido em 31/12/2008, a opção deverá ser confirmada na DIPJ 2010.

¹⁹⁶ “Solução de Consulta n.º 330/2012. EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA TOTAL. Os valores acrescidos em virtude da reavaliação de bens e direitos a valor justo devem ser computados na receita bruta total, para fins de estabelecer o limite de obrigatoriedade pelo lucro real e impossibilidade de opção pelo lucro presumido, desde que acrescidos na base de cálculo do imposto, conforme §4º do art. 521 do RIR/1999.”

Já com a nova Contabilidade, o cálculo necessário para a apuração do ágio mudou¹⁹⁷, passando a equivaler à diferença entre o valor de aquisição do investimento deduzido do seu *valor justo*, que tende a ser superior ao valor patrimonial registrado na contabilidade. Logo, o cálculo do ágio para efeitos contábeis era diferente daquele para efeitos tributários, remanescendo a dúvida acerca de qual cálculo aplicar, para efeito de seu aproveitamento fiscal (dedutibilidade).

Luís Eduardo Schoueri e Vinícius F. Tersi observaram bem que, devido à mudança da metodologia de cálculo do ágio para fins contábeis, era possível haver um deságio (que seria o chamado *ganho por compra vantajosa* que, pela nova Contabilidade, deveria ser lançada no resultado, interferindo, pois, na apuração do lucro) e outro ágio, levando em conta a metodologia de apuração de cálculo prevista na lei tributária¹⁹⁸.

Tal ganho (ou receita) por compra vantajosa deveria ter os respectivos efeitos tributários expurgados pelo RTT, de modo que o valor no FCONT deveria ficar, até para garantir a dedutibilidade, a diferença entre o valor de aquisição e o valor patrimonial, retratado pela contabilidade.

Já a dedutibilidade do ágio do IRPJ – como ela vinha sendo regulada por lei própria (dedutibilidade à razão de 1/60 avos, conforme prevê o artigo 7º, da Lei n.º 9.532/97¹⁹⁹) que, inclusive, permanece em vigor, deve ser considerada permitida, uma vez que não foi revogada.

Ou seja, uma coisa é o ágio contábil, regulado pela nova Contabilidade, para fins contábeis, e outra coisa, bem diversa, é a sua dedutibilidade para efeito de apuração do IRPJ, assunto este regulado essencialmente pela legislação tributária.

Embora a mudança na metodologia de apuração do ágio não estivesse literalmente contemplada pelo RTT, de modo a garantir a neutralidade tributária, fato é que a mudança

¹⁹⁷ Conforme Pronunciamento Técnico CPC 15.

¹⁹⁸ Op. Cit., p. 137.

¹⁹⁹ “Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa; II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização; III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).”

perpetrada pela nova Contabilidade não teria o condão de modificar a sua neutralidade (em caso de deságio ou compra vantajosa), tampouco a sua dedutibilidade, sendo ágio constituído por expectativa de rentabilidade futura, uma vez que tal dedutibilidade é prevista em lei própria que permanecia em vigor à época do RTT.

Essa questão também foi levada ao crivo da Receita Federal do Brasil por meio de consulta tributária manejada por contribuinte. Referido órgão, ao final, pronunciou a Solução de Consulta COSIT n.º 03, de 2016, em que ficou entendido pelo Fisco que – antes de editada a Medida Provisória n.º 627/2013, para efeito de apuração do ágio, o custo de aquisição – em linhas gerais - equivale ao valor pago pelo comprador ao vendedor para a aquisição do investimento e o patrimônio líquido existente à época do negócio.

Sem prejuízo do alegado, vale esclarecer que, com a posterior edição da Lei n.º 12.973/2014, o artigo 61²⁰⁰ do mesmo diploma pôs uma pá de cal sobre o assunto, estabelecendo que o regime jurídico da dedutibilidade do ágio previsto na Lei n.º 9.532/97 seria mantido para as operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31.12.2015, cuja participação societária correspondente tivesse sido adquirida até 31.12.2014.

Quanto à definição do lucro para efeito de limite de pagamento dos Juros sobre Capital Próprio – JCP e para efeito de determinação da isenção do pagamento de dividendos, andou mal a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao estabelecer, com base no Parecer PGFN/CAT 202/2013, que deveria ser observado, para esses dois casos, o *lucro fiscal* e não o *lucro societário*, com sua determinação mediante aplicação dos critérios contábeis vigentes até 31.12.2007.

À época, o Fisco – atropelando as disposições legais e a tão necessária neutralidade tributária – já quis – por iniciativa própria - dirimir isoladamente alguns pontos por meio de atos infralegais, o que, no nosso sentir, foi absolutamente ilegal e, também, inconstitucional, pois suas disposições acabavam por majorar a carga tributária em certos casos, o que só é admissível por meio de lei (artigo 150, I, da Lei Maior), que só tempos depois seria editada.

Felizmente, essa questão foi resolvida tempos depois, quando da edição da Solução de Consulta de n.º 103/2013, a qual abraçou a neutralidade tributária ao dizer que “na vigência do Regime Tributário de Transição, quando do cálculo da parcela a deduzir,

²⁰⁰ “Art. 61. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2015, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.”

prevista no art. 9º da Lei n.º 9.249, de 1995, deverão ser considerados a composição e o valor do patrimônio líquido definidos segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Não há que se cogitar da produção de efeitos tributários decorrentes da adoção de métodos e critérios destinados a promover a harmonização das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais, se não vigentes naquela data, inclusive no que diz respeito ao cálculo do montante dedutível a título de juros sobre capital próprio”.

Na órbita dos dividendos e a limitação de sua isenção pelo IRPJ, a Receita Federal do Brasil inicialmente entendeu – com apoio da Instrução Normativa RFB 1.397/2013 que deveria ser observado, para efeito de distribuição, o *lucro fiscal* e não o *lucro societário*, tendo incorrido no mesmo erro cometido no tratamento dos Juros sobre o Capital Próprio - JCP.

Tal entendimento trouxe grande insegurança jurídica, uma vez que os dividendos eram costumeiramente distribuídos mediante observação do *lucro societário*, de modo que – se fosse considerado no seu lugar o lucro fiscal – poderia haver distribuição de dividendos acima do limite legal de isenção, o que exporia diversos contribuintes ao risco de autuações fiscais pesadas, para as quais não tiveram condições de prever e se precaver, por exemplo, mediante constituição de provisões contábeis.

No entanto, essa questão foi solucionada, em caráter definitivo, somente quando da edição da Lei n.º 12.973/2014 que, no seu artigo 72, precisamente, esclareceu que os dividendos pagos na pendência do RTT que observaram, na distribuição, o lucro societário definido pelas regras da velha Contabilidade não seriam tributados pelo imposto de renda²⁰¹.

No que tange à depreciação, a Receita Federal do Brasil, com base na Solução de Consulta n.º 184, de 28 de junho de 2012, abraçou a neutralidade tributária, uma vez que manteve os métodos de apuração vigentes em 31.12.2007 (depreciação pelo método da linha reta, levando em conta o valor histórico do bem), permitindo que as diferenças entre os critérios de cálculo da nova e da velha Contabilidade fossem registrados no FCONT e, posteriormente, no LALUR²⁰².

²⁰¹ “Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.”

²⁰² “SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 184 de 28 de Junho de 2.012. **ASSUNTO:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. **EMENTA:** DEPRECIACÃO. As diferenças no cálculo da depreciação de bens do

Em seguida, com relação à definição do conceito de receita para fins de tributação, entendemos que tal questão não se limita à esfera das contribuições ao PIS e à COFINS, sendo ela também relevante na órbita do IRPJ, uma vez que a receita é elemento constituidor do *lucro societário* e este, por sua vez, figura como ponto de partida para a definição do *lucro tributável*.

De nossa parte, com apoio no princípio da neutralidade, entendemos que a nova forma de contabilização de receitas, guiada pela essência econômica, não poderia – pelo menos, na vigência do RTT – produzir efeitos diretos sobre a tributação, de modo que, para esse fim, devem ser observadas as normas da Contabilidade velha.

Eventuais discrepâncias entre o reconhecimento de receitas decorrentes do embate entre as contabilidades velha e nova devem ser lançadas em livros de ajuste (FCONT) até a edição da lei tributária que regulamentará o tratamento fiscal a ser sobre elas dispensado.

Em seguida, também foi discutida, à época da vigência do RTT, se a nova Contabilidade poderia produzir algum efeito para a definição das regras de subcapitalização, particularmente, quanto à definição dos limites de dedutibilidade de juros, na apuração do lucro real, pagos sobre dívida constituída por uma empresa no Brasil a outra no exterior, sua credora. De lembrar que o cálculo básico para a fixação dessas regras de subcapitalização toma como base o patrimônio líquido das empresas.

A questão maior é saber se – para efeito de definição do limite de endividamento e da dedutibilidade dos juros correspondentes para efeito de apuração do lucro real - estariam compreendidas, nesse cálculo, as contas de *ajustes de avaliação patrimonial* que vieram com o processo de convergência/harmonização e ficam contabilizadas no patrimônio líquido.

Mais uma vez instada a se manifestar, a Receita Federal do Brasil proferiu a Solução de Consulta n.º 159/2015, entendendo que, durante a vigência do RTT, não poderiam ser consideradas – para efeito das regras de subcapitalização – as contas de ajuste de avaliação patrimonial, o que só seria lícito, aos contribuintes, fazê-lo a partir de 01.01.2014 (para aqueles que anteciparam a saída do RTT) ou 01.01.2015 (para os demais).

ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e pela Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. O contribuinte deverá efetuar o ajuste dessas diferenças no Fcont e, conseqüentemente, proceder ao ajuste específico no Lalur, para considerar o valor do encargo de depreciação correspondente à diferença entre o encargo de depreciação apurado considerando a legislação tributária e o valor do encargo de depreciação registrado em sua contabilidade comercial.”

No nosso entender, a Receita Federal do Brasil andou bem quanto a este ponto, uma vez que, caso a pendência do RTT entendesse que os contribuintes, para efeito de definição das regras de subcapitalização, pudessem levar em conta, no cálculo correspondente às contas de ajuste de avaliação patrimonial criadas pelo processo de convergência/harmonização, o patrimônio líquido da empresa seria maior do que aquele mensurado pela Contabilidade velha e, em sendo assim, a consequência direta seria a possibilidade – para efeito de definição do lucro real – de haver um maior endividamento pela pessoa jurídica (uma vez que o limite de endividamento tem como base relação percentual com o patrimônio líquido) e isso levaria à apuração de maiores juros dedutíveis do lucro real, reduzindo, portanto, a carga tributária, situação esta que, embora benéfica aos contribuintes, também acarretaria prejuízo à neutralidade tributária.

No tocante à neutralidade tributária do Método de Equivalência Patrimonial – MEP, para efeito de avaliação de investimentos realizados por uma empresa no capital social de outras, entendemos que foi ela mantida no âmbito do RTT, não podendo a nova Contabilidade produzir efeitos gravosos, isto é, implicar tributação.

A princípio, não poderiam, pois, mesmo não havendo previsão legal expressa nesse sentido, estaria a questão incluída no bojo da neutralidade tributária.

Por fim, quanto às contas da antiga Contabilidade que foram extintas pela nova, os saldos remanescentes podem ser aproveitados contabilmente até se extinguirem, com a manutenção dos tratamentos tributários correspondentes.

Cabe aqui citar o exemplo da reserva de reavaliação, que foi extinta a partir da entrada em vigor da Lei n.º 11.638/2007, em 01.01.2008. No entanto, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta n.º 216/2011, possibilitou aos contribuintes que tivessem ainda saldo nessa conta de reserva de reavaliação, que fosse ela mantida e considerada para efeito de tributação à medida que fosse realizada²⁰³.

Outro caso semelhante é o do ativo diferido, conta esta em que eram registrados todos os gastos e despesas iniciais que eram realizados em determinados ativos que iriam gerar receitas futuramente, ocasião em que tal ativo poderia ser amortizado de modo a garantir o

²⁰³ “**EMENTA:** REAVALIAÇÃO DE BENS A partir de 1º de janeiro de 2008, data de vigência da Lei nº 11.638/2007, vedou-se às empresas a possibilidade de fazer, de forma espontânea, registros contábeis de reavaliação de ativos, face à extinção da conta “Reservas de Reavaliação”. Entretanto, o saldo existente em 31/12/2007, caso mantido de acordo com o artigo 6º da mesma lei, somente poderá ser computado em conta de resultado ou na determinação do lucro real quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.”

matching contábil, isto é, o emparelhamento entre as despesas e as receitas correspondentes do ativo, de modo a evitar distorções no reconhecimento contábil desses elementos e, ato reflexo, no próprio resultado.

A nova Contabilidade houve por extinguir a conta de ativo diferido e, a partir daí, na visão de Schoueri e Tersi, duas interpretações possíveis se abrem: uma, no sentido de que, se o regime contábil existente até 31.12.2007, que deveria ser seguido quando da vigência do RTT, permitia a alocação de lançamentos na conta de ativo diferido e havendo tratamento tributário específico para tal, deverão estes ser mantidos, nos prazos de amortização aplicáveis. Outra é a de que – se a legislação tributária condiciona o tratamento respectivo à existência do ativo, em sendo ele extinto por norma jurídica posterior, por ato reflexo, extinto será o tratamento tributário, a menos que ele não esteja condicionado à existência de um registro contábil²⁰⁴.

A Receita Federal do Brasil apresentou seu posicionamento expresso frente a essa questão, nos termos da Solução de Consulta n.º 21/2010, admitindo a permanência do registro da conta de ativo diferido – no RTT - enquanto houver lançamentos atrelados a esta conta²⁰⁵.

Por fim, no que compete à conta de resultados de exercícios futuros, também foi ela eliminada por conta do processo de convergência/harmonização contábil, e a Lei n.º 11.941/2009 sequer permitiu que tal conta fosse mantida por conta de eventual saldo nela remanescente, mas sim que fosse transferido para uma conta de passivo não circulante representativa de receita diferida.

Nessa linha, cabe citar o pronunciamento oficial da Receita Federal do Brasil sobre essa matéria, na Solução de Divergência n.º 07/2013, aplicável *a priori* às empresas do ramo imobiliário, mas que razão não haveria para aplicar o mesmo entendimento a empresas de outro ramo, desde que a situação de fato e de direito destas reclamasse a mesma exegese²⁰⁶.

²⁰⁴ Op. Cit., p. 149.

²⁰⁵ “**EMENTA:** RECEITAS FINANCEIRAS - FASE PRÉ-OPERACIONAL Reforma da Solução de Consulta SRRF07/Disit n.º 94, de 2007. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar, no ativo diferido, o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. Ressalva-se que devem ser observadas as alterações na Lei n.º 6404/76 introduzidas pela MP449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, no que tange ao ativo diferido.”

²⁰⁶ “**EMENTA:** ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RTT. OPÇÃO. O regime de tributação instituído pelos arts. 27 a 29 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, é aplicável às pessoas jurídicas que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, ainda que não tenham efetuado a opção pelo Regime Tributário de Transição - RTT de que trata a Lei n.º 11.941, de 2009. Os valores antes registrados em conta de

Sem prejuízo, Schoueri e Tersi chamam a atenção para o fato de que, sobre esta matéria, foi baixada a Orientação OCPC n.º 04, a qual – para o ramo imobiliário - permite o reconhecimento de receitas e despesas de longo prazo conforme o andamento das obras²⁰⁷.

Enfim, esse foi um panorama breve e geral das principais questões discutidas na vigência do RTT e do posicionamento sobre elas externado pela Receita Federal do Brasil, sendo importante tratar delas, ainda que de modo resumido, uma vez que foram amplamente discutidas à época e estão bem dentro do escopo do presente trabalho.

Convém lembrar, porém, que o objetivo maior deste trabalho não é tratar profundamente das particularidades junto às Ciências Contábeis e dos efeitos tributários de cada uma das alterações da nova Contabilidade, mas sim, de um modo geral, verificar se estas – de alguma forma – podem configurar fato gerador do IRPJ à luz do ordenamento jurídico em vigor (incluída a Lei n.º 12.073/2014) e se o novo padrão contábil IFRS pode ou não ser um bom ponto de partida para efeito de apuração deste imposto. É o que se passa a examinar a seguir.

3 O fato gerador do imposto de renda (artigo 43 do CTN): evolução doutrinária e as disponibilidades econômica e jurídica de renda na nova Contabilidade

Antes de adentrar propriamente no Código Tributário Nacional, cabe esclarecer que o Imposto sobre a Renda, na Constituição Federal de 1988, tem previsão no artigo 153, III, § 2º, I, que fixa a competência da União para instituir tal imposto para onerar a renda, observados os critérios de *generalidade, universalidade e progressividade*, “na forma da lei”²⁰⁸.

Alguns autores advogam a tese de que é possível, a partir da exegese do texto constitucional, deduzir-se um *conceito constitucional de renda*, havendo como limites, principalmente, a delimitação da competência tributária constitucionalmente outorgada a

resultados de exercícios futuros devem ser contabilizados em conta do passivo não circulante representativa de receita diferida.”

²⁰⁷ Op. Cit., pp. 147-148.

²⁰⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”

outros entes políticos para a instituição de outros impostos que cabem a eles, conforme disposição expressa da Lei Maior.

Dentro dessa linha, o conceito de renda a ser deduzido constitucionalmente deve respeitar as prerrogativas constitucionais outorgadas a outros entes políticos para gravarem outras grandezas econômicas, não lhe sendo dado avançar sobre elas. Por exemplo, o conceito constitucional de renda não poderia ter dentro de si feições que o fizessem equivaler a um imposto sobre o patrimônio ou sobre o consumo (e.g, circulação de mercadorias).

Seguindo esse raciocínio, a partir da leitura do texto constitucional, seria possível extrair-se um conceito de renda *por exclusão*, isto é, seria possível, com base em limites negativos, dizer-se o que não constitui renda para fins de tributação e, em contraste, excluído tudo que não pode constituir renda, ter-se uma noção constitucional do que ela representa, ou seja, um núcleo de possibilidades, conceitos que podem defini-la.

Todavia, tal visão acaba sendo por demais abstrata, já que a Constituição Federal, apesar de contribuir para a definição daquilo que não é renda, não nos revela o que ela viria a ser para fins tributários²⁰⁹. Em outras palavras, dentre as várias possibilidades que a interpretação constitucional abre para conceituar renda, a Lei Maior não diz – com todas as letras - qual é aquela sobre a qual deverá recair a tributação, sendo mais *tipológica* do que *conceitual*.

Mesmo assim, com base nos comandos constitucionais aplicáveis ao imposto de renda e, também, com apoio nos princípios que a Carta Magna dispensa ao imposto sobre a renda, alguns autores, dentre eles, Roque Antônio Carrazza²¹⁰ defende que o imposto de renda somente pode incidir sobre o chamado *acréscimo patrimonial*, isto é, a “riqueza nova” produzida entre dois exercícios, em obediência ao princípio da *universalidade da renda*.

²⁰⁹ Conforme Victor Borges Polizelli. No original: “Neste ponto, cabe já uma ligeira observação. Quer nos parecer que a mera identificação das fronteiras intransponíveis pela noção de renda, embora consista num certo exercício de definição (no sentido de “dizer os fins, os contornos”), pouco oferece de conteúdo específico quanto ao que seja renda. Tal exercício permite, quando muito, detectarem-se os pontos de efeito negativo (ou inibitório) inerentes à rígida distribuição constitucional de competência, concedendo argumentos para que se sustente, e.g., a intributabilidade das heranças e doações pelo imposto de renda, sob o argumento de que seria materialidade afeta à competência estadual, ou que se afaste, por exemplo, um conceito de renda-consumo, por suposta invasão no campo de competência de outros tributos (ICMS, IPI, ISS etc.). Quer se reafirmar com isso que a formulação de uma nova noção de renda a partir do conhecimento dos limites da competência tributária parece revelar, inevitavelmente, em um conceito-tipológico (aberto, indeterminado). (POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda** – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ, vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 136-137).

²¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 35-46 e 53-59.

Por essa linha de raciocínio, os “proventos de qualquer natureza” abrangeriam rendimentos distintos do produto capital e trabalho (*e.g.* aposentadorias e pensões), mas que teriam o condão de acrescer o patrimônio. São, portanto, outros elementos positivos que, no final das contas, devem ser computados entre os demais rendimentos do capital, trabalho ou combinação de ambos para – ao final – chegar-se ao acréscimo patrimonial tributável.

Dito de outro modo: para os defensores dessa corrente, sem a constatação do acréscimo patrimonial, não há se falar em tributação da renda, mesmo que o contribuinte tenha – de modo isolado - auferido proventos de qualquer natureza. Dentro dessa concepção, caso não tenha se verificado o acréscimo patrimonial e os proventos de qualquer natureza tenham sido tributados ao longo do exercício, deverão os montantes de impostos recolhidos ser restituídos ao contribuinte, porquanto não ter se materializado o fato gerador do imposto.

Logo, todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte devem ser considerados *igualmente* no cômputo do acréscimo patrimonial (princípio da *universalidade*), sendo também igual o *tratamento jurídico* a ser dispensado a cada um deles, não havendo se falar em separação por categorias distintas de rendimentos com tratamentos jurídicos diferenciados, tal como dantes sucedeu no Brasil, quando o imposto de renda era *cedular*, sendo cada rendimento tributado individual e distintamente, discriminados em “cédulas”.

Essa doutrina que concebe a existência de um conceito constitucional de renda amolda-se aos autores que defendem a teoria de que a Constituição Federal teria adotado – no seu texto normativo – não *tipos*, mas sim *conceitos* no que tange às grandezas econômicas passíveis de tributação, cujos conteúdos, alcances e extensões são mais “fechados”, isto é, mais bem delimitados e sem permissão ampla para o legislador ordinário, tendo ele pouco espaço para explorar em matéria de conceituação infraconstitucional de renda.

Isso porque a Constituição Federal brasileira, muito diferente de todas as outras ao redor do mundo, em matéria tributária, optou por fazer uma distribuição “rígida” de competências entre os entes políticos, dando poucos poderes ao legislador infraconstitucional para dispor sobre a matéria, evitando-se, tal como se tem notícia no passado, eventual uso abusivo – por ele - da competência tributária, que pode redundar em conflitos entre entes políticos e bitributação.

Tal concepção propiciaria uma maior defesa do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações entre o Fisco e o contribuinte. Misabel Abreu Machado Derzi defende esta corrente²¹¹.

Em sentido diverso, porém, existem autores, como Luís Eduardo Schoueri²¹², que não se filiam à doutrina que estipula um conceito constitucional de renda, pois sustentam que a Constituição Federal brasileira, apesar de ter adotado um modelo rígido de discriminação de competências, na verdade, não se serve de *conceitos* para definir as grandezas econômicas tributáveis, mas sim de *tipos*, que são mais *abertos*, trabalhando com ideias mais flexíveis que permitem ao legislador infraconstitucional uma liberdade maior para a conceituação de renda, até para que seja possível acompanhar a evolução conceitual deste instituto ao longo do tempo, o que é importante para evitar-se um processo de “engessamento”, ou até mesmo evitar que manifestações indiscutíveis de capacidade contributiva – só por não se subsumirem a um *conceito hermético*, por vezes superado ou ultrapassado - passem ao largo da tributação, o que poderia causar prejuízo ao princípio da isonomia.

Além disso, essa corrente doutrinária advoga a tese de que não cabe à Constituição Federal apresentar, em seu texto, *conceitos herméticos* para efeito de solução de eventuais conflitos de competência entre os entes tributantes, até porque tal papel, conforme estabelece o artigo 146, I, da própria Lei Maior, é da *lei complementar*.

Logo, é a lei complementar o diploma a quem a Lei Maior atribui competência para a definição do conteúdo, do alcance e da extensão das materialidades tributáveis, aqui sim conceitos aos quais o legislador ordinário deve *estrita obediência*, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Não que a Constituição Federal não tenha relevância alguma para esse propósito, até porque o texto constitucional estabelece comandos a serem observados pelo legislador infraconstitucional (generalidade, universalidade e progressividade), mas a importância da Lei Maior nesse quesito é mais *principlológica*²¹³, não tendo a feição de *regra*, uma vez que

²¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 113.

²¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 262.

²¹³ Segundo Ramon Tomazela Santos, os critérios constitucionais de generalidade e universalidade em matéria de imposto de renda são mandamentos de otimização com o objetivo maior de evitar distorções na órbita deste imposto, como a chamada concessão de privilégios odiosos (vedada pelo princípio da generalidade, por meio do qual devem ser tributadas todas as pessoas que auferirem renda além da manutenção de suas necessidades vitais) ou a exclusão de certas categorias de rendimentos da incidência do imposto (o que contraria o princípio

os comandos que conferem exatidão e que delimitam o conteúdo, o alcance e a extensão do conceito de *renda tributável* são aqueles previstos em lei complementar.

Assim sendo, para os autores filiados a essa corrente, cabe à lei complementar conceituar a renda para fins de sua tributação. No caso, esta lei complementar é o CTN que, apesar de ser originariamente uma lei ordinária, foi recebida pela atual ordem constitucional como lei complementar, havendo, nesse particular, diversos precedentes do Supremo Tribunal Federal endossando tal entendimento²¹⁴.

Fixado o conceito de renda pelo CTN, fato é que o legislador ordinário deverá sempre observá-lo no exercício de sua competência, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Em outras palavras, o legislador ordinário não é livre para adotar o conceito de renda que bem desejar para efeito de sua tributação²¹⁵. Deve ele obediência irrestrita aos limites conceituais contidos no CTN, sob pena de se tributar uma não renda ou então tributar-se grandeza que não cabe à União tributar, sendo igualmente reprováveis as duas hipóteses.

Luís Eduardo Schoueri adverte expressamente que renda não é tudo aquilo que a lei disser, mas sim o que o legislador *economicamente* descrever como tal²¹⁶. Ao assim se pronunciar, o autor claramente afasta a possibilidade de o legislador ordinário considerar como renda qualquer grandeza desprovida de *lastro econômico*, até porque não teria sentido, uma vez que tributação sem base econômica não atingiria *manifestações de riqueza*, podendo, em determinados patamares, até mesmo revelar *confisco*.

Seguindo esse raciocínio, o ponto de partida para a fixação do conceito jurídico de renda é a sua *origem*, definida pelas Ciências Econômicas. É sobre este conceito que deve o legislador trabalhar.

Em relação à base econômica da renda, vale trazer à colação, como primeira contribuição, o modelo chamado Schanz – Haig - Simons (ou simplesmente modelo SHS),

da universalidade, o que reclama pela consideração ampla e irrestrita de todos os rendimentos auferidos pelos contribuintes para efeito do cômputo da renda tributável). (SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade da tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. **Direito Tributário Atual**, n. 28, São Paulo: IBTD, 2012, pp. 264-294.)

²¹⁴ Cite-se, por exemplo, o RE nº. 556.664, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 14.11.08.

²¹⁵ Não se concebe, no ordenamento jurídico brasileiro, a *teoria legalista* de renda, isto é, a ideia de que a renda “é aquilo que o legislador assim o conceituar”, pois ele não é livre para isso.

²¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.

sendo hoje amplamente adotado, que define renda como sendo o *acréscimo monetário de riqueza*, mais a *renda imputada* e as *despesas de consumo* verificadas num determinado período. Aqui, os citados economistas já enxergam a renda por meio de três ângulos distintos: a consumida, a imputada e a poupada²¹⁷.

No entanto, é bom sempre lembrar que a renda das pessoas jurídicas, na prática, corresponde ao lucro por elas apurado, cuja substância tem mais a ver com a Contabilidade, mas que não ignora as ideias do modelo SHS, pois o lucro pode ser consumido pelos sócios ou reinvestido.

De toda sorte, a renda, portanto, remete-nos a uma noção intuitiva de *resultado positivo* decorrente do exercício de alguma ação efetiva (renda ativa) ou decorrente de um bem ou direito (renda passiva). Com isso, pode-se concluir, em primeira mão, que a renda nunca surge do nada, ou seja, não se pode criá-la, ainda que com base em lei, de modo artificial, puramente fictício, mas sim a partir de algo concreto, existente e com lastro, que traz, em regra, uma consequência economicamente benéfica ao seu titular.

Cabe agora falar – bem resumidamente - sobre as espécies de renda de acordo com a classificação econômica.

A *renda-produto* é o tipo de renda que é oriunda dos resultados do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. Seria o produto periódico de uma fonte permanente de geração de riqueza. É adquirida, no mais das vezes, quando de sua disponibilidade, ou seja, no recebimento do valor ou quando estiver econômica ou juridicamente disponível ao titular, que pode, por mero ato de vontade livre e desprendida, tê-la em mãos sem qualquer resistência, dificuldade ou embaraço e independentemente de quaisquer atos imputáveis a terceiros.

A *renda-acréscimo* constitui o incremento patrimonial verificado pelo contribuinte num determinado intervalo de tempo, mediante a comparação de um patrimônio inicial e um final. É adquirida também quando de sua disponibilidade, que surge só no término do

²¹⁷ Conforme Kevin Holmes em “The concept of income – A Multi-Disciplinary Analysis”, IBFD Publications, pág. 35. Quanto ao embasamento econômico da renda, o autor esclarece que: “Income is the means by which people survive. In an interdependent economy, money facilitates the derivation of income. On the other hand, in a barter economy the absence of a medium of exchange does not mean that participants do not derive income. Rather, their income is obtained in a non-monetary form. All facets of economic activity are premised upon income of one sort or another. Without income there is no economy”. (HOLMES, Kevin. Concept of income – a multi-disciplinary analysis, doctoral series. In: HUSSEY, Roger. **Fundamentals of International Financial Accounting and Reporting**. World Scientific Publishing Co., p. 35).

exercício e normalmente é mensurada mediante declaração elaborada pelo contribuinte, após o ano-calendário.

A *renda-psíquica*, também conhecida como renda imputada, é aquela decorrente do *fluxo de satisfações* produzidas ao seu titular, decorrentes do lazer ou da economia gerada a uma pessoa decorrente do serviço por ela prestado a si própria, independentemente de uma mensuração econômica efetiva. É difícil medi-la objetivamente para fins de incidência tributária, daí porque muitos países optam por não tributá-la.

A *renda-consumo*, que considera a renda a partir do montante efetivamente consumido pelo contribuinte na aquisição de bens e/ou serviços para a geração do seu bem-estar, devendo sempre ultrapassar suas necessidades vitais e essenciais (mínimo existencial, se pessoa física, e manutenção da fonte produtora de riqueza, se for pessoa jurídica).

Existem também os chamados *ganhos de capital*, decorrentes de ganhos isolados havidos na alienação de bens do ativo que, segundo alguns autores, nem todos devem ser considerados como renda propriamente dita em função da natureza, mas devem ser igualmente tributados porque implicam um incremento na força econômica do contribuinte e, se não forem onerados, violariam o princípio da capacidade contributiva e também a equidade (horizontal e vertical).²¹⁸

Conforme visto acima, a renda tem um núcleo complexo de significação, cujo conteúdo é eminentemente econômico. Nesse sentido, gravitam em torno dela diversas noções como “acrécimo”, “produto”, “consumo”, “imputação”, “ganho”, “bem-estar”, etc., que ao menos em parte devem ser levados em conta pelo legislador tributário quando do processo de positivação, do contrário, o conceito positivado poderá ser *inconsistente* ou *oco*.

Em outras palavras: o conceito jurídico de renda precisa ter substância econômica. Não precisa englobar todos os predicados abordados acima, pois cabe ao direito positivo absorver as características econômicas que considerar mais harmônicas com o sistema normativo e com a política fiscal que o Estado pretender implementar, mas pelo menos alguns deles não poderão faltar, do contrário o legislador prescreverá um conceito que só será renda para o Direito e, sendo ele insuficiente na sua natureza, trará uma série de distorções à ordem jurídica.

²¹⁸ FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital, **IBFD**, Amsterdam, 2010, p. 193.

Aqui se abre um canal de diálogo entre as Ciências Econômicas e o direito positivo, tal como abordado no Capítulo II, cabendo ao legislador – a partir de conceito econômico de renda – aproveitar dele o que for aproveitável juridicamente, isto é, o que for compatível com o sistema normativo.

Tal discussão é da maior relevância, pois a boa definição do conceito jurídico de renda é fundamental para a compreensão precisa do fato gerador desse imposto, auxiliando o intérprete na solução de questões, as mais complexas, isto é, distinguir melhor o que é renda tributável e o que não é.

Não é por outro motivo que Joachin Lang assevera, com todas as letras, que a qualidade da legislação que regula o imposto de renda de um país está diretamente ligada à precisão do conceito de renda por ela fixado, principalmente para ajustar a intensidade da carga tributária à capacidade contributiva dos contribuintes (*ability-to-pay*), gerando maior justiça tributária.²¹⁹

Feito o necessário introito, convém agora examinar o fato gerador do imposto de renda na órbita do Código Tributário Nacional. Cite-se, para tanto, o artigo 43, do referido diploma legal:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Da leitura do dispositivo supramencionado, quanto à definição do fato gerador do imposto sobre a renda, duas interpretações possíveis se abrem, a saber:

a) *A primeira*, de que o imposto de renda incide *tão somente* sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de *acréscimo patrimonial* havido entre dois momentos temporais distintos (*renda-acréscimo*), levando em conta o conceito jurídico de patrimônio e, para

²¹⁹ LANG, Joachin. The influence of tax principles on the taxation of the income from capital In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital, **IBFD**, Amsterdam, 2003, p. 9.

efeito de apuração desse acréscimo patrimonial, entrarão no seu cômputo tanto os produtos do capital, trabalho ou combinação de ambos (artigo 43, I), quanto dos proventos de qualquer natureza (artigo 43, II). Há, portanto, apenas um fato gerador. Essa corrente é defendida por autores do porte de Ricardo Mariz de Oliveira²²⁰ e Gilberto de Ulhôa Canto²²¹, que entendem que tanto as grandezas contidas no inciso I quanto as contidas no inciso II, do artigo 43, do CTN, correspondem juntas a acréscimos patrimoniais, por conta da expressão contida no inciso II, “os proventos de qualquer natureza assim compreendidos os *acréscimos patrimoniais* não compreendidos no inciso anterior”. Ou seja, esses autores entendem que tanto os produtos do capital e trabalho quanto os proventos de qualquer natureza são *juntos* acréscimos do *patrimônio jurídico*, que não devem merecer quaisquer distinções e, por essa razão, devem ser conjuntamente considerados.

b) A segunda, que enxerga *dois fatos geradores* para o imposto sobre a renda, sendo um deles previsto no inciso I, do artigo 43, do CTN (*renda-produto*), e o outro previsto no inciso II desse artigo (*renda-acréscimo*). Essa corrente doutrinária é defendida principalmente por Alcides Jorge Costa²²² e Luís Eduardo Schoueri. Para esses autores, trata-se de *fatos geradores isolados*, de modo que o legislador complementar quis - e é perfeitamente possível - tributar dois tipos diferentes de renda, segundo a teoria econômica. À luz dessa corrente doutrinária, torna-se possível onerar todas as manifestações de riqueza em reverência ao princípio da capacidade contributiva, por exemplo, a já clássica hipótese dos rendimentos auferidos no Brasil por residente no exterior (em regime de fonte).

A esta altura, cabe esclarecer que, no âmbito das pessoas jurídicas, a renda para efeito de tributação, segundo observa Bulhões Pedreira²²³, corresponde ao *lucro* por ela auferido,

²²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41.

²²¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória a Henry Tilbery). In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). **A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1994, p. 36.

²²² COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda** (em memória a Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31.

²²³ São palavras do autor: “3. Lucro – A legislação do imposto não define lucro, mas dispõe que as pessoas jurídicas “que tiverem lucros apurados de acordo com a lei” são contribuintes do imposto (DL 5.844/43, art. 27) e serão tributadas de acordo com os “lucros reais” verificados anualmente segundo suas demonstrações financeiras, ou com base em “lucro presumido” ou “arbitrado”. Lucro, em sentido econômico, é espécie de renda repartida ou distribuída. A renda repartida, classificada segundo os fatores de produção que remunera, pode ser salário, aluguel, juro ou lucro. Lucro é a parte da renda repartida que excede da remuneração do trabalho, dos recursos naturais e do capital.” (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 110).

conceito este que não é definido pela legislação tributária, mas que se pode concebê-lo, tal como vem se advogando ao longo deste trabalho, como sendo o lucro societário posteriormente ajustado conforme a legislação tributária.

Independentemente da teoria adotada para a definição do(s) fato(s) gerador(es), fato é que, tanto no caso da *renda-acrécimo*, quanto no caso da *renda-produto*, somente haverá a incidência do imposto se o contribuinte detiver, sobre essas grandezas, as chamadas *disponibilidades econômica ou jurídica*.

E é justamente sobre a aquisição dessas modalidades de disponibilidade que se passa a falar, nas próximas linhas.

Dentro do assunto que se está a estudar, cabe esclarecer que aquisição vem do verbo *adquirir*²²⁴, que significa *obter, conquistar, fazer jus, ter para si* alguma coisa.

Já a disponibilidade vem de *dispor*²²⁵, que consiste na prerrogativa de alguém de fazer com algo aquilo que bem entender, sem qualquer obstáculo, embaraço ou oposição justificada da parte de terceiro, mediante mero ato de *vontade livre e desimpedida*.

Somando-se os dois elementos, tem-se que a aquisição da disponibilidade tem a ver com o ato de alguma pessoa conquistar, isto é, ter para si o direito de fazer o que bem entender com certa coisa (renda), de modo que ninguém poderá se opor a ela para este fim.

No caso do imposto de renda, convém esclarecer que são fatos geradores tanto a aquisição da disponibilidade econômica quanto jurídica de renda.

Comumente, a *disponibilidade econômica de renda* tem a ver com a disponibilidade do rendimento “em caixa”, isto é, em poder do titular, que sobre ele detém a *posse* (tendo como apoio o artigo 45, do Código Tributário Nacional²²⁶), podendo, por ato livre de sua vontade, consumir tal renda, poupá-la, doá-la etc.

Já no que tange à *disponibilidade jurídica de renda*, de uma maneira meramente perfunctória, tem ela a ver com o direito que o titular tem de, mediante ato de sua vontade

²²⁴ Conforme Dicionário Michaelis on-line: Adquirir. 1. Alcançar, conseguir ou obter alguma coisa: “(...)”; 2. Tornar-se proprietário de um bem; comprar (...); 4. Conseguir algo para si, por sua capacidade, seu modo de ser etc.; atrair, conquistar, granjear; (...). Disponível em: <<http://www.michaelis.uol.com.br>>. Acesso em: 29/08/2016.

²²⁵ Conforme Dicionário Michaelis on-line: Dispor. (...) 14. Ter posse de (algo), ser senhor absoluto de. (...) 18. Ter domínio sobre; controlar, dominar. (...) 21. Fazer (com alguma coisa) o que bem entender; desfazer(-se); doar. Disponível em: <<http://www.michaelis.uol.com.br>>. Acesso em: 29/08/2016.

²²⁶ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.”

livre e desimpedida, reclamar a disponibilidade econômica do rendimento, que lhe será transferida de imediato²²⁷.

É importante advertir que não há aqui nenhuma dúvida quanto à *existência jurídica* do rendimento, pois, em havendo tal dúvida ou se o direito for controvertido, não há se falar em disponibilidade jurídica, mas sim, apenas, em mera *expectativa de direito* que, se concretizar-se no futuro, poderá então se tornar uma disponibilidade jurídica.

Compartilha esse entendimento, Henry Tilbery, que sustenta ter a disponibilidade econômica a ver com o recebimento de valores em moeda ou então em algo que se possa exprimir monetariamente, e a disponibilidade jurídica seria o nascimento do direito de receber tal rendimento²²⁸.

Porém, essas são apenas noções bastante iniciais sobre os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica de renda, de modo que, para melhor aprofundamento dessa questão, convém analisar a evolução histórica da doutrina brasileira, para então chegar-se ao seu estado atual e, com isso, abordar o assunto à luz do novo figurino contábil.

Para esse fim, cabe trazer, à colação, a contribuição de Vinícius Feliciano Tersi, que aborda de modo bastante claro e didático a evolução do pensamento de nossos tributaristas sobre tão relevante assunto.

Segundo esse autor, no anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, o fato gerador do imposto de renda era a “aquisição da disponibilidade de riqueza nova”, ligada ao conceito de renda-produto acima estudado. Por alteração posterior, tornou-se “aquisição de riqueza nova”. Todavia, ao final, houve consenso em se retirar esta expressão para substituí-la por “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica²²⁹”.

Para Brandão Machado, a posição defendida por Rubens Gomes de Sousa teria sido influenciada pela doutrina alemã de Enno Becker e pela concepção de Dino Jarach, que defendiam a prevalência do critério econômico sobre o jurídico, para efeito de consagração do princípio da capacidade contributiva. Nessa linha, não haveria a necessidade de se

²²⁷ Na Contabilidade, normalmente a noção de disponibilidade jurídica vem associada ao regime de competência, enquanto que a noção de disponibilidade econômica vem associada ao regime de caixa.

²²⁸ TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 290.

²²⁹ TERSI, Vinicius Feliciano. **A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS**. 2016. Dissertação de Mestrado - Universidade de São Paulo. São Paulo, 2016, p. 75.

esmiuçar a propriedade (disponibilidade jurídica) do rendimento, pois, para efeito de tributação da renda, bastava que o titular detivesse sobre ela mera *posse*²³⁰.

Com apoio na visão de Brandão Machado, esclarece Tersí, por outro lado, que Rubens Gomes de Sousa, em parecer datado de 1970, após a edição do CTN, teria mudado seu entendimento inicial, passando a entender que a disponibilidade econômica de renda teria a ver com a sua *realização*, isto é, acréscimo patrimonial a que o titular do rendimento tem direito adquirido ou terá. Já a disponibilidade jurídica seria a *separação da renda*, por exemplo, o destaque de parte dos lucros auferidos por pessoa jurídica para o pagamento de dividendos²³¹.

Posteriormente, Sousa teria emitido novo parecer, desta vez, advogando a tese de que a disponibilidade econômica corresponderia ao rendimento ou provento realizado (em dinheiro) e que a disponibilidade jurídica diria respeito ao rendimento adquirido, mas ainda não realizado²³².

Ou seja, para Sousa, o fato gerador do imposto de renda será a *posse* ou a *propriedade* que o contribuinte detiver sobre a renda, sendo o primeiro critério o econômico, e o segundo, jurídico. Sousa, ao definir as disponibilidades econômica ou jurídica de renda, refere-se ao termo “fator-título”, que nada mais seria do que a *natureza* pela qual o rendimento teria sido adquirido pelo contribuinte.

Tersí observa, com base na evolução da doutrina, que as expressões disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica são permeadas de alto grau de indeterminação. Victor Borges Polizelli também compartilha dessa opinião, esclarecendo não estar claro se “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” seriam duas espécies distintas de disponibilidade ou, se na verdade, está-se a tratar exatamente da mesma disponibilidade, mas em momentos diversos²³³.

A imprecisão do texto normativo acabou por constituir duas vertentes doutrinárias, a *primeira*, que seria a *corrente dicotômica* (que entende haver duas formas de disponibilidade, uma econômica e outra jurídica, que tratam da distinção entre os institutos jurídicos de posse e de propriedade), e a segunda, a *corrente unificadora*, que não vê diferença entre os critérios econômico ou jurídico, tratando-se, na verdade, de uma única

²³⁰ Op. Cit., p. 75.

²³¹ Op. Cit., p. 77.

²³² Op. Cit., p. 77.

²³³ Op. Cit., p. 84.

forma de disponibilidade, para a qual interessa apenas saber como e quando se dá a *aquisição desta sobre a renda*, seja ela qual for.

Sobre aquisição da disponibilidade, conforme já visto acima, com apoio apenas no vernáculo, corresponde ao momento em que o contribuinte tem para si, conquista o direito de fazer com o seu rendimento o que bem entender, não tendo, para tanto, que pedir vênia a ninguém. Assim, adquirir a disponibilidade de renda dá ao seu titular o poder de gastá-la, poupá-la, doá-la, recusá-la, como, quando e onde quiser, mediante ato de vontade livre e desembaraçado, desprendido de termo, encargo ou condição, sem que terceiro algum possa se opor ou oferecer resistência.

Nesse passo, Tersi traz, sobre esta matéria, interessante esboço doutrinário, começando com Alcides Jorge Costa, para quem importa mais saber o momento em que ocorre a disponibilidade de renda que, no seu ver, encontra-se disponível a partir do momento em que pode ser empregada, aproveitada ou utilizada²³⁴.

Adiante, Tersi cita a contribuição de Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Sousa e Ian de Porto Alegre Muniz, autores estes que entendem que a aquisição da disponibilidade quer dizer “o poder de dispor ou o aperfeiçoamento, em seu titular, de todos os atributos necessários a que ele tenha a facilidade de dar ao bem ou direito de que se trate a utilidade que deseje.”²³⁵

Já para Gustavo Miguez de Mello, a aquisição da disponibilidade da renda implica no fato de ela estar livre, desimpedida e desembaraçada, podendo o seu titular, por mero ato de vontade, fazer com ela o que bem entender²³⁶.

Por fim, segundo Bulhões Pedreira, a aquisição da disponibilidade de renda é um *fato econômico*, a partir do qual o titular tem a prerrogativa de utilizar-se da renda, que nasceu de um direito adquirido. Ou seja, a aquisição do poder de dispor da renda pressupõe a aquisição do direito correspondente, que não se confunde com o primeiro²³⁷.

Com amparo nesses ensinamentos doutrinários, pode-se conceber como aquisição do direito à disponibilidade, a aquisição do direito pelo titular de dispor sobre a renda.

²³⁴ Op. Cit., p. 85.

²³⁵ Op. Cit., p. 86.

²³⁶ Op. Cit., p. 86.

²³⁷ Op. Cit., p. 86.

A posição de Bulhões Pedreira, observa Tersi, difere um pouco dessa concepção, distinguindo o fato econômico e a sua repercussão no Direito como fato jurídico, no sentido de que o artigo 43, do CTN, não faz referência ao segundo, mas sim ao primeiro²³⁸.

Ou seja, todos esses importantes autores têm, em comum, a visão de que a aquisição da disponibilidade de renda nasce no momento em que o seu titular tem a prerrogativa de sobre ela fazer o que bem entender, partindo da premissa que o titular tem poder sobre a renda, esta, por sua vez, concebida sob sua conceituação econômica.

Adiante, vale conferir o entendimento da doutrina sobre disponibilidade econômica e jurídica, havendo os autores que entendem que, na verdade, está-se a tratar de uma só forma de disponibilidade (corrente unificadora), e os que entendem existirem as duas figuras (corrente dicotômica), havendo divergências quanto à conceituação de cada uma delas.

No que concerne à *corrente unificadora*, seu principal defensor é Brandão Machado. Para ele, não há se falar em disponibilidade econômica ou jurídica de renda, uma vez que o fato gerador do imposto implica, necessariamente, o acréscimo não de patrimônio, mas sim acréscimo de *direitos patrimoniais*, o que é bem diferente. Para esse autor, acréscimo de patrimônio na concepção puramente econômica não constitui fato gerador do imposto, havendo, portanto, apenas se falar em disponibilidade jurídica de renda²³⁹.

Ou seja, não haveria, para todos os efeitos, uma disponibilidade econômica pura sobre a renda, havendo, no seu lugar, o direito de se ter tal disponibilidade econômica. Em outras palavras: não existe puramente uma disponibilidade econômica sobre a renda sem que haja, ao mesmo tempo, um direito que ampare tal disponibilidade.

Fernando Aurélio Zilveti concorda com esse entendimento, alegando ser equivocada a noção de disponibilidade econômica de renda, pois ela corresponde, para todos os efeitos, a um direito do contribuinte sobre a renda, cujo fato gerador ocorrerá no momento em que houver um acréscimo de direitos de cunho patrimonial²⁴⁰.

É interessante notar que os defensores da *corrente unificadora* não concebem a existência de um patrimônio não jurídico, como é aquele criado pela Lei n.º 11.638/2007.

²³⁸ Op. Cit., p. 87.

²³⁹ MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda** (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

²⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito tributário** - homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 297-328.

Para esses autores, só há se falar em fato gerador do imposto de renda se for verificado um aumento do patrimônio jurídico do contribuinte, isto é, aumento de direitos patrimoniais verificado entre um exercício e outro.

Por fim, vale tratar da *corrente dicotômica*, que entende ser absolutamente possível a convivência entre as disponibilidades econômica e jurídica de renda, estando a primeira ligada à noção de posse (*cash basis*), e a segunda, à noção de propriedade (*accrual basis*).

Bulhões Pedreira é defensor dessa corrente, alegando que a disponibilidade econômica corresponde à posse direta de renda, no mais das vezes, dinheiro em caixa ou então recebimento de bem de alta liquidez, facilmente conversível em moeda corrente. E essa posse tem de ser certa, não se confundindo com o direito de crédito, uma vez que, nesse caso, a renda não estaria “nas mãos” do titular. Já a disponibilidade jurídica seria o direito à aquisição de renda, que ocorreria no momento em que fosse perfeitamente concluído o negócio jurídico subjacente, sendo indiscutível o direito à percepção da renda²⁴¹.

Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Souza e Ian de Porto Alegre Muniz esclarecem que a disponibilidade econômica ocorre “quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar²⁴² e alienar bem ou direito”. Já a disponibilidade jurídica ocorre no momento em que “seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, deles fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a lei ou o contrato lho permitem, mesmo sem que seja preciso ter sua detenção material”.

Vale registrar que, em sendo possível a materialização do fato gerador do imposto sobre a renda com base apenas na posse do rendimento²⁴³, alguns autores, dentre eles Ricardo Mariz de Oliveira²⁴⁴, entendem que a posse sobre a renda oriunda da prática de *atos ilícitos* também pode ser tributada, até porque revela inafastável manifestação de capacidade contributiva, apesar de não ser um acréscimo de direitos patrimoniais, pois somente estes acrescem o patrimônio jurídico na visão da corrente unificadora.

²⁴¹ Op. Cit., pp. 196-197.

²⁴² SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 11, São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária, Editora Resenha Tributária, 1986, pp. 01-44.

²⁴³ E repita-se: esta concepção é reforçada com base no artigo 45, do Código Tributário Nacional, que atribui a lei ordinária considerar como contribuinte o mero possuidor da renda.

²⁴⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 301-309.

Ricardo Mariz de Oliveira apresenta contribuição adicional ao assunto, diferenciando a disponibilidade financeira da econômica e regime de caixa, alegando que a primeira corresponde à mera entrada e saída física de recursos, que, por si sós, não teriam o condão de acrescer o patrimônio, não se tratando, portanto, de fato gerador do imposto²⁴⁵.

Já o regime de caixa constitui um método contábil para a apuração dos resultados, em que as receitas e despesas devem ser contabilizadas à medida que se constatarem os seus embolsos e reembolsos. A esse regime, contrapõe-se o de competência (*accrual*), em que receitas e despesas são registradas contabilmente no momento em que celebrados os negócios jurídicos subjacentes, independentemente dos fluxos de caixa envolvidos nas operações.

Da leitura do breve esboço doutrinário acima, verifica-se que a maioria dos doutrinadores que se debruçaram sobre o artigo 43 do CTN admite que o fato gerador do imposto de renda corresponderia ao acréscimo de direitos patrimoniais, levando em conta a concepção civilista de patrimônio. A disponibilidade econômica – à exceção dos *atos ilícitos* – teria tutela no Direito, como a renda disponível nas mãos do contribuinte em contrapartida a um direito. A disponibilidade jurídica seria – em última análise – o direito inquestionável à percepção do rendimento, sem qualquer tipo de oposição por parte de terceiros.

Miguel Delgado Gutierrez esclarece haver consenso na doutrina no sentido de que, em princípio, é possível tributar a renda percebida e a renda ganha (mas ainda não recebida), tratando-se de questão de política fiscal tributar uma hipótese, a outra ou ambas. No Brasil, optou-se por tributar as pessoas físicas em regime de caixa (*cash basis*) e as pessoas jurídicas, quando adquirido o direito ao rendimento, embora ainda não percebido (*accrual basis*). Concluiu o autor que, atualmente, não se faz tão relevante a discussão entre as disponibilidades econômica e jurídica, uma vez que ambas são admissíveis no nosso ordenamento jurídico²⁴⁶.

Considerando-se como suficiente o esboço histórico doutrinário apresentado, cabe agora examinar o fato gerador do imposto sobre a renda sob a égide do novo figurino contábil (padrão IFRS).

Luís Eduardo Schoueri, como já vem sendo anunciado, refuta a tese de que só configura o fato gerador do imposto de renda o acréscimo jurídico do patrimônio regido pelo

²⁴⁵ Op. Cit., pp. 317-318.

²⁴⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 65.

direito civil. Schoueri refuta, pois, o pensamento de Brandão Machado e de Ricardo Mariz de Oliveira.

Para esse autor, pode haver fato gerador do aludido imposto pela variação de outro patrimônio que não o civil, por exemplo, aquele definido pelo direito societário (Lei n.º 11.638/2007), regido não pelo Direito, mas sim pela essência econômica. Logo, a disponibilidade econômica de renda poderia se referir à variação de um patrimônio não jurídico, disciplinado por regras outras que não as jurídicas²⁴⁷.

É dizer, para esse autor, o ordenamento jurídico tributário permitiria tributar a renda independentemente de sua realização, entendimento que contraria a grande maioria da doutrina formada em torno do assunto, ao menos até o momento.

De nossa parte, entendemos ser juridicamente consistente o pensamento de Schoueri, no sentido de que não há necessidade de se possuir um *título jurídico* sobre o patrimônio e o seu acréscimo positivo (renda), por outro lado, vale lembrar que o próprio autor esclarece que renda é aquilo que *economicamente* o legislador considerar como tal e, ao assim pensar, o autor assume para si que a renda precisa ter um lastro econômico (não necessariamente dinheiro em espécie), ou seja, para ele, salvo melhor juízo, não poderia existir renda *meramente escritural*, isto é, apenas registrada nos demonstrativos contábeis de um dado contribuinte, sem que houvesse, a ela atrelada, uma *renda econômica*.

A questão que se põe é a seguinte: em havendo acréscimo patrimonial registrado pela nova Contabilidade – com base na essência econômica pura, com visão prospectiva, isto é, “olhando para frente” – estando tal acréscimo sem mensuração precisa (sujeito à subjetividade) e sem a certeza quanto ao valor correto do seu *lastro econômico*, poderia ele ser tributado mesmo assim? Em outras palavras, o acréscimo patrimonial escritural da nova Contabilidade, desprovido de certeza quanto à sua exata expressão econômica, pode ser considerado disponibilidade econômica de renda e fato gerador do imposto sobre a renda?

Para a melhor compreensão da dúvida lançada, vamos nos servir de um exemplo hipotético: admita-se que o departamento técnico de uma determinada empresa que se dedica ao transporte aéreo conseguiu aperfeiçoar as suas aeronaves de modo a fazê-las voar por mais tempo do que as empresas concorrentes. Teoricamente essa empresa, por poder manter

²⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, pp. 251-252.

suas aeronaves mais tempo nos céus, poderá vender mais passagens e, com isso, faturar mais e ter resultados mais significativos do que a concorrência.

Pela essência econômica, poder-se-ia supor que a empresa poderia reconhecer suas aeronaves a valores justos maiores, levando em conta que elas poderiam, em contrapartida, gerar mais receitas sob a ótica econômica em função das horas de voo adicionais, fortalecendo os resultados.

Também pela essência econômica, os aumentos de valores justos desses bens do ativo poderiam ser reconhecidos nos resultados, independentemente de liquidez, isto é, contrapartida em dinheiro imediata, embora seja recomendável que haja boa probabilidade de realização do evento contabilizado, uma vez que a nova Contabilidade, apesar de estar embasada no julgamento subjetivo do contabilista e dos gestores, pressupõe que as decisões por eles tomadas sejam prudentes e responsáveis.

Nessa hipótese, os resultados dessa empresa ficariam “inflados”, mas sem correspondência em recursos (renda sem lastro econômico), pois a empresa está admitindo – probabilisticamente – que o seu invento trará, para si, vantagens econômicas e reconhece – no presente – efeitos econômicos que talvez tenha no futuro.

É bem verdade que, estando o balanço da entidade mais “robusto”, com base na perspectiva econômica, poderá ela, a partir disto, amealhar vantagens no mercado, como, distribuição de dividendos entre seus sócios e acionistas²⁴⁸, obtenção de créditos perante terceiros, atração de investidores etc.

Por outro lado, vamos supor que – apesar de as aeronaves desta dada entidade poderem voar mais do que a concorrência – o mercado (curva de demanda x oferta) não comporte esse *plus*, isto é, não demanda este aumento de oferta.

Nesse caso, o aperfeiçoamento que a empresa realizou em suas aeronaves será *inócuo* e não trará o resultado esperado, uma vez que não será absorvido pelo mercado. Nesse momento, a expectativa que a entidade depositou no seu invento ficou frustrada, de modo que não ocorrerão, no futuro, os fluxos de caixa esperados por ela e seus sócios/acionistas.

²⁴⁸ De lembrar que a lei societária permite a distribuição de lucros não realizados (artigo 197, § 2º, da Lei n.º 6.404/76). A rigor, dentro deste exemplo, apesar da expressão “distribuição de dividendos”, caso o lucro correspondente não seja realizado, estar-se-á distribuindo ativos da empresa, que implicarão redução patrimonial em última análise.

Conseqüentemente, a empresa poderá reavaliar seus ativos a valor justo para reconhecer uma perda, que será computada no resultado, reduzindo os lucros auferidos ou mesmo implicando prejuízo.

Levando em conta o exemplo acima referido, o que se verificou, na verdade, foi que uma dada empresa – por ter reconhecido contabilmente os efeitos de um dado evento com base na visão prospectiva da nova Contabilidade – acabou por registrar – ao menos por um tempo - resultados maiores do que a concorrência e, por conta disso, “vendeu” essa situação ao mercado, tendo benefícios temporários que, depois de passado certo lapso, desapareceram, uma vez que frustrada a ocorrência do evento que daria lastro econômico a esses benefícios.

A pergunta que se põe é a seguinte: a situação contemplada no exemplo acima corresponderia a uma hipótese de disponibilidade econômica de renda, para efeitos de sua tributação, levando em conta o ordenamento jurídico atual? Ou seja, meros ganhos contábeis podem ser considerados fatos geradores do imposto sobre a renda? No nosso entender, não.

Tal se pode dizer, pois não houve propriamente uma disponibilidade econômica de renda, uma vez que esta, nem econômica nem juridicamente se verificou. O que houve, no exemplo acima apresentado, foi que uma dada entidade teve alguns benefícios temporários para si e/ou seus sócios/acionistas com base apenas nos seus demonstrativos financeiros, especificamente nos resultados escriturais apresentados, que tiveram como contrapartida a visão prospectiva da Contabilidade, que reconheceu hoje os efeitos de uma situação esperada no futuro, mas que não se concretizou.

Pode-se até dizer que, ao menos durante certo período, algumas pessoas foram beneficiadas economicamente por conta dessa situação, mas é possível dizer-se que tais benefícios estariam associados a uma disponibilidade econômica de renda, passível de tributação? Benefício econômico temporário poderia ser classificado como disponibilidade econômica de renda?

A uma primeira vista, parece que não, pois renda propriamente não houve, mas tão somente a escrituração de uma situação, de fato, que poderia – no campo da probabilidade – corresponder a uma renda economicamente falando.

É dizer, mesmo em se adotando uma concepção econômica de patrimônio e levando em conta que, sobre o seu acréscimo, não há necessidade de o seu titular manter necessariamente um título de direito (*e.g.* propriedade), a variação do patrimônio *meramente*

escritural (registrada pela contabilidade) desprendida de um *lastro econômico*, salvo melhor juízo, afasta-se das concepções econômicas de renda passíveis de tributação pelo ordenamento jurídico brasileiro (renda-acrécimo e renda-produto).

Dentro do exemplo mostrado, houve uma variação patrimonial registrada pela nova Contabilidade com esteio na essência econômica – partindo da premissa que o evento contabilizado provavelmente traria recursos para a entidade - desacompanhada inicialmente do necessário lastro que, no futuro, não se concretizou, embora tenha gerado – por algum tempo - benefícios ao contribuinte pessoa jurídica, a seus sócios e terceiros (distribuição de dividendos, atração de investidores, possibilidade de contratação de empréstimos junto ao mercado etc.).

De se notar que a questão aqui não gira em torno da existência ou não de título jurídico sobre a disponibilidade econômica de renda (*beneficial ownership* x propriedade do direito civil). De nossa parte, não vemos problemas na disponibilidade econômica de renda sem que haja título jurídico, desde que o contribuinte tenha a prerrogativa de usar essa mesma renda seguramente em seu benefício, isto é, dando-a por certa (*e.g.* adquirir bens, direitos, distribuir dividendos, aumentar o capital social, poupar renda, fazer investimentos etc.), do contrário, terá que sangrar o seu patrimônio.

A questão maior reside em saber se constituem ou não eventos de realização, os *benefícios indiretos* trazidos pela escrituração contábil de um evento com base na essência econômica, isto é, com base na probabilidade de que venha a ocorrer no futuro, trazendo a renda esperada, mas que, na verdade, não ocorreu, fazendo que uma situação, antes anunciada ao mercado como superavitária, se tornasse, tempos depois, deficitária.

Vinicius Feliciano Tersi, apoiado nas lições de Luís Eduardo Schoueri, entende que “qualquer” utilização econômica do patrimônio da entidade em seu benefício importaria em aquisição da disponibilidade econômica, independentemente de qualquer realização²⁴⁹.

²⁴⁹ São palavras do autor: “O critério material do imposto, “adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza”, no nosso entender deve ser interpretado como um todo coerente. Ainda que as expressões “renda” e “proventos” vinculem-se às teorias da renda-produto e da renda-acrécimo, é importante destacar que essas teorias fazem parte do complemento do critério material e não de seu cerne. Observamos que o imposto, ao referir-se a um conjunto de fatos observados na realidade econômica, admite que todo fluxo de renda econômica adquirida pelo contribuinte, derivada do capital, do trabalho ou de outras formas de acréscimo patrimonial será potencialmente tributável. A disponibilidade econômica ou jurídica, nesse caso, é um limite conceitual imposto pelo legislador complementar, trata-se de adquirir a ‘disponibilidade de renda e proventos’, e não de adquirir renda e proventos’. Dessa forma, apenas a renda econômica de que o contribuinte possa dispor dentro desse fluxo de riqueza, econômica ou juridicamente, será tributável. Por essa concepção, qualquer utilização econômica do patrimônio como a obtenção de garantia bancária maior pelo oferecimento de um imóvel que tenha se valorizado, ou a valorização da cotação de instrumentos financeiros

No exemplo acima citado, segundo a visão de Tersi, o resultado registrado nos balanços implicaria aquisição da disponibilidade econômica de renda passível de tributação, uma vez que, mesmo em não tendo havido fenômeno de realização, a entidade obteve, em seu favor, outras vantagens, que foram decorrentes da exploração econômica do patrimônio (e.g. pagamento de dividendos, atração de investidores, contração de empréstimos no mercado etc.).

A interpretação de Tersi tem sentido dentro da tese que defende, pois entende ele que o contribuinte, dentro do exemplo citado, teve – ao menos por um tempo – disponibilidade econômica que lhe permitiu aferir vantagens.

No nosso entender, respeitadas as posições divergentes, o que ocorreu na espécie foi a possibilidade de a entidade amealhar um benefício por conta de uma suposta robustez dos seus demonstrativos financeiros, que registraram *lucros não realizados*, com esteio na essência econômica. Na verdade, o contribuinte – em última instância - nunca possuiu disponibilidade econômica de renda. Teve ele uma expectativa de disponibilidade econômica de renda. Há renda só no balanço, mas não em efetivo. É como se fosse uma “miragem”, isto é, uma disponibilidade ilusória de renda.

Salvo melhor juízo, não entendemos que o sistema tributário brasileiro, aqui merecendo destaque o artigo 43, do Código Tributário Nacional permita, na sua exegese, fazer-se um salto para alcançar – pelo imposto de renda – situações como aquelas tratadas no exemplo citado. No nosso ver, haveria, para tanto, necessidade de alteração legal desse dispositivo.

Tributar-se essa situação, particularmente, pode implicar ofensa ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que o contribuinte, apesar de ter galgado alguns benefícios efêmeros registrados contabilmente, com base na essência econômica, muitas vezes poderá não dispor - ao final - dos recursos suficientes para fazer frente ao imposto devido (iliquidez), o que o levará a uma possível necessidade de descapitalização para esse fim ou, pior, contrair empréstimos em instituições financeiras para saldar o imposto.

A possibilidade facultada pela lei societária de distribuição de lucros não realizados tem relação apenas com os chamados *dividendos obrigatórios*, dos quais a sociedade não tem como se furtar ao pagamento. Ocorre que se, ao final, esses lucros distribuídos não se

negociáveis, denota a aquisição da disponibilidade, independentemente de realização.” (TERSI, Vinícius Feliciano. Op. Cit., pp. 110-111).

realizarem, os sócios que receberam dividendos, a partir deles, terão, ao final, disponibilidade econômica não sobre renda, mas sim sobre patrimônio.

No entanto, caso se advogue tese contrária e esta venha a prevalecer por opção do legislador tributário, ficando mantida a premissa de que a tributação pelo imposto de renda deve se dar sem realização, haverá a necessidade de a Contabilidade buscar mais segurança e mais prudência no momento em que escriturar os eventos econômicos, de modo a apenas escriturar aqueles em que houver uma probabilidade muito boa de realização, de modo a evitar problemas de liquidez.

A questão é que, em se tratando de avaliação de ativos a *valores justos* ou a *valores presentes*, excetuando-se os casos de mercados controlados, em que há uma precificação mais segura de ativos, os critérios para tanto são os mais *variáveis* possíveis, podendo haver diferenças significativas entre eles e os valores das transações correspondentes a serem praticados futuramente, o que pode causar significativos efeitos tributários, caso a tributação incida independentemente de realização.

Fora de mercados controlados (*e.g.* os mercados bursáteis), os contribuintes, ao avaliarem os seus bens do ativo a valores justos, poderão levar em consideração aqueles que causem o menor impacto tributário possível, o que é péssimo, pois haveria ofensa ao princípio da neutralidade tributária e também para a Contabilidade, que deixaria de registrar os eventos sob uma perspectiva puramente econômica, deixando-se contaminar por questões de caráter tributário.

Por outro lado, caso a tributação – para todas as hipóteses possíveis - dependa necessariamente de eventos de realização, poderão os contribuintes optar por prorrogar, ao máximo, a venda de um ativo, o que acaba implicando um diferimento indeterminado do recolhimento do imposto, conhecido como *lock-in-effect*. Tal prerrogativa, por certo, produz efeitos na carga tributária, uma vez que o Estado acabará, em vários exercícios, perdendo arrecadação.

De outra banda, poderia o direito tributário, em situações como essas, disciplinar procedimentos de ajustes, de modo a evitar que a tributação alcance rendas meramente escriturais, que levam a uma descapitalização do contribuinte ou mesmo coibir práticas de diferimento perpétuo da tributação, por meio de normas antielisivas.

Quanto ao primeiro ponto abordado, vale frisar que, ao mesmo tempo em que Schoueri admite que a nova Contabilidade pode servir aos propósitos da tributação, ele

mesmo diz que a renda é aquilo que o legislador *economicamente* disser que é. E, no nosso entender, renda só no balanço não é economicamente renda. De lembrar que a Contabilidade, conforme visto no capítulo I, tem por objetivo registrar (reconhecer, mensurar e divulgar), em seu bojo, eventos econômicos que tenham *repercussão patrimonial*. Se num momento, reconheceu-se ganho e noutra, logo seguinte, reconheceu-se que o mesmo ganho não existiu, tendo sido ele baixado para perda, na verdade, nunca existiu.

No nosso entender, ao menos com apoio no escorço doutrinário apresentado até agora neste tópico, não entendemos ser possível – com base no sistema tributário atual – a tributação de meros ganhos potenciais.

E vimos apenas um exemplo. Fato é que a nova Contabilidade pode trazer uma série de situações semelhantes, isto é, de produção de resultados *puramente escriturais*, que não necessariamente impliquem *disponibilidade econômica de renda*, apesar de que o contribuinte, por conta desses resultados escriturais, possa, de certo modo, aferir alguns benefícios indiretos.

A esse respeito, já se pronunciou o Colendo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do RESP n.º 320.455/RJ, publicado na imprensa oficial em 20.08.2011. Referido Sodalício afastou a possibilidade de ganhos que se revelem como meras expectativas de direito. Confira-se, neste particular, o voto elucidativo do Ministro Garcia Vieira:

“Com efeito, diante da linha de entendimento que tem prevalecido no âmbito deste Tribunal, em casos que, senão idênticos, guardam certa semelhança com este, inclino-me por adotar o posicionamento sustentado no decisum hostilizado. Isso porque, “o fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento” (RESP 133.306/RS, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, D.J. 06.12.99). Do mesmo modo, há que se entender que “o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica” (CTN, art. 43). RESP 181.912/PR, Rel. Min. ARI PARGENDLER, D.J. 03.11.98).

Partindo de tais pressupostos, sem a necessidade de maiores digressões, de ordem doutrinária, afigura-se-me escoreta a decisão ora objurgada, porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica de renda só ocorre quando houver real acréscimo econômico patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e potencial.

Nesse aspecto, a razão está com a recorrida, quando invoca, em suas contra-razões (SIC), opiniões doutrinárias e precedentes jurisprudenciais em favor da tese defendida, acabando por concluir, in expressis:

“Assim, tem-se que o efetivo acréscimo patrimonial disponibilizado para o contribuinte, não pode ser verificado pelos registros contábeis, mas somente pelo ganho determinado no momento em que a Recorrida cumprir a obrigação financeira, pois é somente nesse momento que ela se beneficia (ou não) com a quantidade de reais necessária para a liquidação da obrigação em moeda estrangeira. Antes disso, os registros contábeis significam, tão somente, mera expectativa de ganho, que não constitui hipótese de incidência do imposto de

renda. Como viu-se acima, a disponibilidade a que se refere o art. 43 do CTN resulta de um fator econômico concreto e atual (dinheiro em caixa por exemplo) ou de um fato reconhecido como tal pelo Direito (um dinheiro reconhecido pela lei, como o direito de crédito).

Logo, não há como se falar que meros registros contábeis, que representam tão somente expectativas de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam um acréscimo patrimonial, e que este, por força do regime de competência, esteja disponibilizado para que o contribuinte no momento em que registrado; ao contrário, é certo que o contribuinte não dispõe desse ganho, uma vez que ainda não implementado o termo em que deveria cumprir sua obrigação financeira.”

Da parte do Supremo Tribunal Federal, em caso semelhante, que trata da tributação pelo artigo 74, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, dos lucros auferidos por empresas brasileiras no exterior, por meio de empresas controladas ou coligadas, que determinava a tributação dos lucros na data em que registrados nos balanços destas, entendeu referida Corte, em sede da ADI n.º 2588, que tal tributação se restringia às controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais. Acaso situadas em países de tributação da renda em índices normais, só existiria tributação quando nas controladas e coligadas houvesse registro de ata de assembleia destinando os lucros auferidos – no todo ou em parte – aos seus controladores no Brasil, pois só nesse momento é que haveria disponibilidade jurídica de renda. Antes da ata em comento, haveria, tão somente, mera expectativa de direito, não alcançada pelo imposto sobre a renda.

Na verdade, a nova Contabilidade, baseada na *beneficial ownership*, traz a necessidade de se reestudar o conceito de *realização da renda* e da necessidade ou não de sua constatação para efeito de tributação no ordenamento jurídico atual, até porque a maior parte da doutrina (e jurisprudência), quando trataram desse assunto, formaram suas convicções antes de 31.12.2007, antes da virada contábil, e quando só havia o patrimônio jurídico regido pelo direito civil para efeito de estudo do fato gerador do imposto de renda.

O que se pode adiantar é que a tributação de renda não realizada reclama por elevada prudência e deve incidir sobre alguns específicos, em que existir alguma segurança quanto à disponibilidade econômica de renda e alguma precisão quanto à sua apuração, do contrário, levará a uma descapitalização em massa das empresas, com sérias consequências para a economia.

3.1 Renda e meras oscilações de valores de natureza contábil

A esta altura, cabe constatar que, sob a ótica da nova contabilidade IFRS, meras oscilações positivas de valores contábeis (*e.g.* ajustes a valor justo e a valor presente) são consideradas como *renda*, uma vez que os valores correspondentes são lançados diretamente em conta de lucros e perdas, interferindo na apuração do resultado (societário) do exercício.

Coerentemente, caso as oscilações contábeis sejam negativas, também serão elas lançadas na mesma conta de resultado, ficando este reduzido.

Tal como já anunciado no tópico precedente, a questão fica ainda mais complicada na seara tributária, no sentido de se saber se essas meras oscilações contábeis – para mais e para menos – podem ou devem ser consideradas para efeito de apuração do lucro tributável, levando em conta o conceito de renda fixado no artigo 43, do CTN.

Conforme estudado no capítulo I, a finalidade da contabilidade é a de registrar organizadamente eventos econômicos que influam na definição do patrimônio de uma dada entidade.

Com a nova contabilidade IFRS, os demonstrativos financeiros são destinados aos acionistas e investidores, seguindo a perspectiva econômica. É dizer, a Contabilidade passou a reconhecer – nos seus demonstrativos – toda a complexidade inerente à realidade econômica, mas não de forma objetiva, imparcial (até porque seria impossível, uma vez que as Ciências Econômicas não são exatas), pois, conforme já examinado, a nova Contabilidade tem um inafastável *ingrediente de subjetividade*, tanto *qualitativo* quanto *quantitativo*.

Nessa linha, por maior que seja a prudência dos contabilistas e dos executivos à frente do negócio (cautela que é tida por desejável pelo padrão IFRS), todos os registros contábeis – com especial atenção para aqueles lançados a valores justos e presentes – são *estimativas* criadas segundo premissas que levam em conta múltiplas variáveis de mercado (em curto, médio e longo prazos), que, perfeitamente, poderão não se verificar no futuro ou então poderão se verificar de modo diverso.

Além disso, de se levar em consideração que a contabilidade IFRS, sendo destinada aos investidores, seguirá – até certo ponto - uma tendência de mostrar a eles um *cenário favorável* da entidade, de modo a potencializar bons negócios, às vezes, divulgando ativos mais líquidos e resultados mais robustos do que os que seriam registrados, por exemplo, sob uma perspectiva conservadora.

Ou seja, ainda que haja prudência, certo grau de arrojo é inevitável. Em outras palavras, as oscilações contábeis, ainda que orientadas pelo princípio da prudência, podem ser direcionadas para seduzir o mercado.

Isso sem contar os empresários de má-fé, que poderão se valer desse ingrediente de subjetividade para praticar fraudes, isto é, simulando resultados que, sabidamente, não terão nenhuma consistência²⁵⁰.

Ocorre que, da mesma maneira que se pode perfeitamente verificar oscilações contábeis positivas, no momento em que o mercado perceber que tais oscilações derivam de mera especulação, com baixa ou nenhuma possibilidade de realização, isto é, sem lastro econômico, poderá a entidade registrar perdas (oscilações contábeis negativas). Afinal, é comum a existência de reviravoltas no mercado, crises etc., muitas das quais difíceis ou até mesmo impossíveis de se prever.

Há, pois, grande volatilidade na nova contabilidade, gerando um efeito “montanha-russa”, isto é, cheio de “altos e baixos”, pois, num momento, uma entidade poderá estar rica, no entanto, passados alguns meses, poderá estar pobre. Às vezes, o intervalo poderá ser de alguns poucos dias.

Nesse ponto, poder-se-ia dizer até que nada haveria de errado em o direito tributário – propriamente o imposto sobre a renda – acompanhar esse cenário de constante modificação, desde que seja coerente nas suas premissas, isto é, permitindo ao contribuinte reconhecer não só os ganhos decorrentes das oscilações contábeis, mas também as perdas. Haveria aqui uma paridade, uma coerência.

²⁵⁰ A este respeito, é oportuna a advertência de Fernando Daniel de Moura Fonseca, *in verbis*: “Ao longo das primeiras décadas do século XX a doutrina econômica tinha a sua ideia de renda fortemente vinculada ao conceito de acréscimo, que poderia ser medido com base apenas na oscilação de valor dos ativos e passivos, ainda que nenhuma mudança de titularidade tivesse ocorrido. Assim, teria auferido renda aquele que tivesse seu imóvel valorizado por questões de mercado, por exemplo. No entanto, entraves de ordem prática, como a necessidade de se recorrer a elementos subjetivos e voláteis para a determinação do valor do acréscimo, geraram distorções graves, muitas vezes causadas por fraudes, fazendo com que o modelo da realização se mostrasse a única alternativa viável do ponto de vista prático. Assim, é preciso que se reconheça a supremacia do modelo da realização ao longo das últimas décadas, de modo que qualquer tentativa de restabelecimento de um modelo calcado no acréscimo será uma ruptura em relação a um modelo consagrado pelo uso. (...) Mas não é só. O princípio da realização conta com fortes argumentos jurídicos e econômicos a seu favor. Segundo sustentam seus defensores, sem que se possa verificar a existência de um ato de transmissão (transação) – vínculo estrutural entre a renda e a sua realização -, ainda que desvinculado do efetivo pagamento, os ganhos se apresentam como meramente potenciais e reversíveis (*paper gains*), eis que baseados em estimativas, não existindo a necessária segurança para o registro contábil.” (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, pp. 85 e 86.)

No entanto, indaga-se: ainda que, *a priori*, não haja expressa vedação, seria isso desejável pelo direito tributário brasileiro, levando em conta as regras e princípios que o orientam? A questão é de difícil resposta.

Por um lado, poder-se-ia dizer que, se a contabilidade IFRS segue a essência econômica, tem base jurídica e os resultados por ela registrados e oriundos de meras oscilações contábeis, de certo modo, beneficiam a entidade e os seus sócios/acionistas, nada haveria de errado em seguir-se adiante com a tributação.

Ocorre que, para aceitar essa afirmação, não resta dúvida de que haverá imperiosa necessidade de maior controle contábil e fiscal dessas oscilações da parte dos contribuintes, em especial, aqueles que apuram o imposto de renda mensalmente não por estimativa, mas com base em balancetes de redução/suspensão. Isso porque tais oscilações, se aceitas para fins tributários, não serão lançadas em contas de ajuste para fins de tributação, pois serão computadas diretamente no resultado para efeito de definição do lucro contábil e, ato reflexo, do lucro tributável.

Da parte da fiscalização, terá ela, trabalho muito maior, pois como todas as oscilações contábeis influirão na apuração do lucro tributável, terá ela o dever de conferir cada uma delas (no mínimo, as oscilações mais expressivas em valor), para saber se foram estimadas de modo prudente, com probabilidade ou não de existirem, ou se, por ventura, tiveram, em algum momento, apenas a preocupação de reduzir o lucro tributável etc.

Como as oscilações contábeis, ainda que prudentes e, em alguns casos, tenham por base informações confiáveis do mercado, mesmo assim derivam de apurações dentro do campo da probabilidade, que podem estar certas ou não. Em outras palavras, não se sabe até que ponto essas oscilações contábeis são verdadeiras ou não e até que ponto podem constituir base segura à tributação ou não. É nesse ponto, particularmente, que distorções poderão surgir.

Como é sabido, o direito tributário, diferente da nova Contabilidade, fica incomodado com esse efeito “montanha russa”, preferindo maior *objetividade, simplicidade e certeza* na tributação, de modo a garantir uma maior segurança jurídica tanto para o Fisco - na arrecadação - quanto para o contribuinte, para que ele tenha uma previsibilidade maior de quanto deverá pagar – a título de tributos – e quando.

Não se está, com isso, advogando a tese de que a tributação dessas oscilações contábeis - sem realização - seria universalmente vedada, mas sim que, por serem

estimativas, poderão não se verificar e gerarem distorções, além de demandar maiores custos de conformidade - tanto da parte do Fisco quanto do contribuinte – prejudicando praticabilidade.

Além disso, vale lembrar que todo o sistema jurídico tributário brasileiro, tradicionalmente, vem sendo orientado pelo princípio da realização há décadas, de modo que uma ruptura radical, quanto a este critério, para adoção do modelo de tributação com base no acréscimo (*accrual*) pode gerar resistências da parte dos contribuintes e, até mesmo, de autoridades fiscais.

Com apoio em todos esses fundamentos, acreditamos que a tributação com base no acréscimo puro e simples ainda não simpatiza com o artigo 43, do CTN (para não se dizer incompatível) e, caso se pretenda nela insistir, acreditamos que deva ser ela introduzida aos poucos, no Brasil, e aplicada nos casos em que houver uma segurança maior quanto à verificação da probabilidade de ocorrência dos eventos econômicos, uma maior precisão quanto à precificação, e a divulgação, para conhecimento do mercado, das premissas que justificaram as oscilações contábeis, o que ocorre mais em mercados controlados.

Aliás, é justamente nesse sentido que conclui Tomás Cantista Tavares, numa das melhores obras sobre o assunto escritas em língua portuguesa. Esse brilhante autor conclui que, embora não existam impedimentos teóricos à aceitação do justo valor dos IAS/IFRS para tributação via acréscimo com base no justo valor, tal critério não pode ser adotado em todos os casos. Há, pois, necessidade de parcimônia, de modo que a tributação pelo justo valor deve incidir sobre oscilações valorimétricas de ativos submetidos a *cotações oficiais*, com a adoção de expedientes que neutralizem ou, ao menos, mitiguem a volatilidade inerente aos valores justos²⁵¹.

²⁵¹ No original: “(...) 35. A tributação pelo justo valor dos IAS/IFRS torna a receita mais volátil. O sistema fiscal deve criar mecanismos (como a dissociação entre a incidência e o pagamento, o pagamento em prestações, ou a introdução de cláusulas de salvaguarda) para travar essa excessiva oscilação positiva ou negativa do imposto, no intuito de preservar a liquidez do sujeito passivo e salvaguardar a cobrança de um certo valor de imposto. (...) 39. O sistema fiscal de acréscimo total – com a tributação de todos os activos pelo justo valor (*market-to-market* ou *mark-to-model*), consoante as circunstâncias), por mais ilíquidos ou voláteis que fossem – é inviável e ilegal: - as estimativas *mark-to-model* reintroduziriam a tributação pelo lucro normal (valor dentro de sua banda, definido em função de circunstâncias gerais, desligadas das vicissitudes concretas do bem e do sujeito), num resultado incompatível com os postulados legais e constitucionais da tributação do lucro normal – provocaria, a médio prazo, a extinção do imposto de sociedades, ao arrepio da extensa argumentação que legitima o sistema dualista de tributação do rendimento, com a atribuição de um papel central ao imposto de sociedades. 40. A tributação pelo *fair value* num sistema de acréscimo parcial restringe-se, em princípio, aos activos com cotação oficial (o nível 1 do *fair value hierarchy* do SFAS n.º 157), com precisos condicionamentos e excepções – que impõem a tributação pela realização ou a parametrização da

3.2 A nova Contabilidade e o princípio da realização da renda

O princípio da realização da renda não tem previsão expressa no Texto Constitucional, sendo, portanto, um *princípio implícito*, que se ocupa em precisar o momento específico em que a renda se torna disponível ao contribuinte, ou, melhor dizendo, o momento em que o contribuinte adquire a disponibilidade econômica sobre a renda e que ele terá a liberdade de, com ela, fazer o que bem entender.

A realização não tem a ver com a separação da renda do patrimônio que a gerou, pois este conceito está mais associado à disponibilidade jurídica que o contribuinte detém sobre a renda, mas sem a aquisição, pelo contribuinte, da riqueza correspondente, para fazer frente ao pagamento do imposto²⁵².

Logo, ao se falar em realização da renda, embora não necessariamente haja a figura da *liquidez* (conversão de valores em moeda), é necessário que ela tenha boa probabilidade de acontecer.

Na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, composto basicamente pela diferença algébrica de todas as receitas e despesas, o princípio da realização da renda procura definir critérios para que o contribuinte possa – com segurança – saber em que tempo exatamente uma receita deve ser reconhecida (auferida), bem como a despesa (incorrida), para que ambas sejam alocadas dentro de um determinado exercício e, com isso, constituírem, com precisão, o lucro tributável.

Dessa forma, tem-se que o princípio da realização da renda tem uma ligação direta com o *princípio da capacidade contributiva*, que hospeda em si os valores de justiça e igualdade.

Em se preocupando em saber precisamente quando os elementos constitutivos da renda tributável se materializam no tempo, haverá maior clareza para efeito de definição das receitas e despesas que deverão ser alocadas dentro de um dado exercício e quais não deverão (fenômeno que se conhece pela expressão *matching* contábil), o que imprime maior precisão

exação com outros dados valorimétricos.” (TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e Contabilidade**: da realização ao justo valor. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 610-611.)

²⁵² Nesse ponto, cabe registrar que Brandão Machado registra entendimento diverso a respeito da matéria. Para o autor, caracteriza a realização “a certeza do contribuinte de dar como separado do seu patrimônio o bem ou direito cuja alienação vai assegurar a aquisição da renda”. (MACHADO, Brandão. Imposto de Renda. Ganhos de Capital. Promessa de Venda de Ações. Decreto-lei nº. 1.510, de 1976. **Direito Tributário Atual**, vol.11/12, São Paulo: IBDT, 1992, p. 3.201).

à formação do resultado tributável e permite que a tributação ocorra levando-se em conta a capacidade econômica do contribuinte.

A realização da renda está associada à verificação de atos jurídicos que a tornem economicamente disponível ao contribuinte, não havendo necessariamente que coincidir realização com conversão da renda em moeda, muito embora esses dois fenômenos – por vezes - possam coincidir²⁵³.

Segundo Fernando Aurélio Zilveti, o princípio da realização da renda é de fundamental importância para que se garanta o respeito aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, lembrando que o valor do imposto a ser recolhido o será com parte da própria renda sobre a qual incidiu²⁵⁴.

Brandão Machado apresenta conceito interessante sobre a realização da renda, que merece ser transcrito²⁵⁵:

Operações ou fatos que podem conduzir à realização da renda, para o efeito de sua tributação, são, por exemplo, uma venda com recebimento do preço à vista ou a prazo, uma permuta, a extinção de uma dívida, a contabilização da chamada reserva oculta. Cada um desses fatos concretiza a realização, como demonstrou Beisse. A realização da renda, como dizem Sommerfeld, Madeo e Milliron, a mudança na forma ou na substância da propriedade do contribuinte (ou dos direitos) e a participação de um terceiro. A renda realiza-se mais comumente quando se presta a um serviço, ou quando se arrenda, ou vende ou permuta um bem. Quer seja a contraprestação recebida em dinheiro, quer em bem, tanto basta para caracterizar a realização.

Para Peter Kavellars, o princípio da realização proclama que a renda só poderá ser tributada no momento em que estiver efetivamente disponível para investimento²⁵⁶. Ou seja, para ser passível de investimento, a renda precisa estar *liquidada*, para permitir que o seu titular adquira bens ou ativos, cuja exploração econômica lhe trará receitas ou, simplesmente, para emprestar a terceiro ou depositar o valor correspondente em instituição financeira, visando, em contrapartida, ao pagamento de juros.

²⁵³ Aqui cabe recordar o caso *Eisner v. Macomber*, em que a Corte Suprema Norte-Americana afastou a incidência do imposto de renda sobre o pagamento de dividendos na forma de ações, uma vez que os acionistas não haviam recebido moeda em espécie para fazer frente ao recolhimento do tributo. (HOLMES, Kevin. *The Concept of Income. Multi-disciplinary Analysis*, The Netherlands, **IBFD**, 2000.)

²⁵⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito tributário** - homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 325-326.

²⁵⁵ MACHADO, Brandão. Op. Cit., p. 108.

²⁵⁶ KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (org.). *The notion of income from capital*, **IBFD**, Amsterdam, 2005, p. 127.

Kevin Holmes, por outro lado, sustenta tese diversa. Para esse autor, em havendo o mero acréscimo patrimonial, existirá uma renda a ser tributada, de modo que a realização será, tão somente, um evento que poderá ou não ocorrer, após a aferição da renda na sua aceção econômica. No entanto, referido autor já esclareceu que a Suprema Corte norte-americana, em alguns precedentes, já afastou a tributação de ganhos não realizados²⁵⁷.

Victor Borges Polizelli, em excelente obra específica sobre o assunto, traz interessante apanhado sobre a evolução histórica do princípio da realização da renda, afirmando que ele teve um maior aprofundamento em três países, a saber: Alemanha, Estados Unidos e Reino Unido²⁵⁸.

Na Alemanha, desde a edição da Lei do Imposto de Renda do Reino, de 1920, já se adotava o princípio da realização em matéria de imposto de renda, que seria, segundo Polizelli, uma decorrência lógica do princípio contábil da prudência. Mas também era possível, aos contribuintes, adotarem o *princípio da imparidade*, que os dispensava de apresentar – em suas declarações – os ganhos não realizados, todavia, as perdas referentes ao ativo circulante *poderiam*, e aquelas atinentes ao ativo imobilizado *deveriam* ser reconhecidas²⁵⁹.

Além disso, diferentemente do padrão IFRS, na Alemanha era permitido aos contribuintes utilizarem-se do custo histórico para efeito de contabilização e também de tributação. Em função de alterações legislativas vivenciadas entre 1999 e 2002, o princípio da realização da renda sofreu restrições, de modo que os contribuintes – ao reconhecerem as perdas para a formação do resultado tributável – só poderão reconhecer as perdas incorridas, e não mais as prováveis de acontecer. Até os tempos de hoje, na Alemanha o princípio da realização da renda é tido por corolário do princípio da prudência, havendo, inclusive, expressa previsão legal nesse sentido²⁶⁰.

Nos Estados Unidos, merece destaque o caso *Eisner v. Macomber*, já citado neste trabalho, que trata da impossibilidade de tributação pelo imposto de renda de dividendos pagos em ações, uma vez que não se trata de renda realizada.

²⁵⁷ Op. Cit., p. 223.

²⁵⁸ POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda** – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ, vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

²⁵⁹ Op. Cit., p. 95.

²⁶⁰ Op. Cit., pp. 95-96.

Relata Polizelli que a Suprema Corte Americana construiu um conceito constitucional implícito de renda a partir da 16ª Emenda, mais restritivo e, para efeito de tributação de renda, três elementos eram necessários: (1) deve haver ganho; (2) que seja “derivado” ou “realizado”; (3) do capital ou trabalho, ou ambos combinados²⁶¹. No caso concreto, a Suprema Corte Americana entendeu que não poderia haver tributação, uma vez que a renda em questão não estava separada do capital que a gerou.

Tal entendimento jurisprudencial, todavia, acabou mudando. Polizelli relata o caso *Helvering v. Brunn*, em que restou decidido, pela Suprema Corte, que a tributação da renda pode ocorrer no momento da realização, mas sem a necessidade da sua separação do capital que lhe deu origem. Há necessidade, porém, que seja fixado um ganho com boa probabilidade de certeza, para que sobre ele incida o imposto²⁶².

Todavia, houve reviravolta no entendimento da jurisprudência americana, especificamente quando do julgamento do caso *Helvering v. Horst*, em que a Suprema Corte refutou o critério da realização para efeito de tributação pelo imposto de renda, alegando que a realização seria algo “fundado na conveniência administrativa” e tal afirmação vem se mantendo até os dias atuais²⁶³.

Ou seja, nos Estados Unidos, saiu-se de um critério jurisprudencial que determinava a necessidade de realização para efeito de tributação da renda, mas a Suprema Corte, voltando atrás com esse entendimento, entendeu que a realização seria apenas medida de interesse administrativo e que, portanto, não se mostra imprescindível para efeito de tributação.

Já no Reino Unido, Polizelli destaca o caso *Benefit Buidling and Investment Society* (1886, 35ChD502), em que foi afirmado que nenhum dividendo deve ser pago a menos que decorra de lucros realizados.²⁶⁴

Formulação mais explícita do conceito de realização de renda teria ocorrido no caso *Willingale v. International Commercial Bank Ltd.* (1978, 52TC242), desvinculando-o da ideia de recebimento de caixa, entendendo por realização o momento em que se opera a troca de ativos entre pessoas, sendo que o lucro deve ser reconhecido no momento em que o

²⁶¹ Op. Cit., p. 100.

²⁶² Op. Cit., p. 102.

²⁶³ Op. Cit., p. 103.

²⁶⁴ Op. Cit., p. 105.

contribuinte tem o direito de receber o pagamento, aproximando-se mais do conceito de disponibilidade jurídica²⁶⁵.

Relata Polizelli que, na década de 1970, no Reino Unido, houve a primeira codificação tratando especificamente de realização da renda para efeito de sua tributação nos Standards of Standard Accounting Practice - SSAP2, parágrafo 14, que reza: “*Revenue and profits are not anticipated, but are recognized by inclusion in the profit and loss account only when realised in the form of either cash or of other assets the ultimate cash realisation of which can be assessed with reasonable certainty.*”²⁶⁶

Mais adiante, o *Companies Act*, de 1985 foi harmonizado com diretivas adotadas no contexto da União Europeia, em que restou positivado que apenas os lucros realizados é que deveriam constar dos demonstrativos financeiros. Consta da Seção 4, parágrafo 12: “*The amount of any item shall be determined on a prudent basis, and in particular: (a) only profits realised at the balance sheet date shall be included in the profit and loss account*”. No parágrafo 91, do mesmo diploma, consta que o conceito de lucros realizados deve levar em consideração os princípios de Contabilidade geralmente aceitos²⁶⁷.

No Brasil, historicamente, desde a edição da Lei n.º 4.625/22 e até 31.12.2007, mesmo com a adoção do regime de competência à época da edição da Lei n.º 6.404/76, vem sendo adotado largamente o critério da realização da renda para efeito de sua tributação, uma vez que os ganhos ou rendas obtidas precisam se submeter a atos jurídicos (aquisição, recebimento, percepção de renda, alienação de bens ou direitos, depreciação, amortização, exaustão etc.) que tenham o condão de imprimir liquidez à renda ou então seu destaque da fonte produtora. Meras oscilações contábeis não produziam efeitos na carga tributária do imposto de renda, pois, para tanto, a legislação brasileira estabelecia a necessidade de realização.

A este regime se contrapõe o de tributação, pelo mero acréscimo (*accrual-based system*), em que constatada uma valoração de bens e direitos de uma entidade, já poderá incidir o imposto de renda sobre tal valoração, independentemente da prática de ato jurídico de alienação no mercado ou assemelhado, capaz de destacar a renda do capital para, com os recursos correspondentes, ser possível fazer frente ao imposto. No Brasil, o *accrual* – para efeitos contábeis - foi introduzido pela Lei n.º 11.638/2007.

²⁶⁵ Op. Cit., p. 107.

²⁶⁶ Op. Cit., p. 108.

²⁶⁷ Op. Cit., p. 109.

A nova Contabilidade, segundo se vem demonstrando ao longo deste trabalho, vem se inclinando mais para o sistema de *accrual*, ao menos para a formação do lucro societário.

Não significa dizer, por outro lado, que a nova Contabilidade tenha abandonado o regime de realização da renda. É evidente que para a nova Contabilidade – em havendo eventos econômicos juridicamente realizados – deverá o contabilista reconhecê-los na escrituração, pois, inegavelmente, tais atos terão efeitos patrimoniais.

Ao que parece, a nova Contabilidade convive – no seu âmago – com os dois critérios, tanto o de *realização* quanto o de *acrécimo*, de modo que – para alguns eventos – bastará o mero acréscimo, independentemente de realização, para efeito do correspondente reconhecimento no resultado do exercício.

Tomás Cantista Tavares – ao estudar o assunto – verifica diversos fatores que – embora alvo de críticas - justificam a adoção do critério da realização para efeitos de tributação, tais como: **a)** superação da inconsistência dos “paper gains”²⁶⁸; **b)** redução da utilização abusiva dos acréscimos e maior combate às fraudes contábeis (citando como exemplo o caso ENRON)²⁶⁹; **c)** ausência de problemas de liquidez²⁷⁰.

No entanto, Cantista, mesmo tendo observado que a realização teria reinado soberana até meados do século passado, reconheceu que esse cenário está mudando, com a relativização do princípio da realização e a implementação gradual da tributação pelo acréscimo gerado pelo justo valor²⁷¹.

Parece que, no Brasil, está acontecendo o mesmo fenômeno com o processo de convergência/harmonização, o que vem gerando diversas discussões entre os especialistas.

3.3 Surge um novo conceito de renda tributável, a partir da contabilidade IFRS?

Conforme se vem estudando, ao longo deste trabalho, a contabilidade IFRS produz resultados bastante diferentes daqueles antes produzidos pelo antigo padrão contábil brasileiro (BR GAAP).

Tais resultados, uma vez que compostos, em boa parte, por eventos contabilizados sob uma ótica econômica, têm dentro de si considerados diversos ganhos e perdas não

²⁶⁸ Op. Cit., p. 84.

²⁶⁹ Op. Cit., p. 89.

²⁷⁰ Op. Cit., p. 101.

²⁷¹ Op. Cit., p. 113.

necessariamente realizados, muito embora, tal como analisado acima, não parece que a contabilidade IFRS tenha abolido o sistema de realização, mas sim tem feito uso dele e, também, do sistema de acréscimo.

Levando em conta que a nova Contabilidade foi recepcionada juridicamente e, por meio de lei tributária, é considerada o ponto de partida para efeito de apuração do lucro tributável, indaga-se, com isso, se a nova contabilidade IFRS poderia inaugurar um novo conceito de renda para efeitos de sua tributação.

O problema maior é que o Código Tributário Nacional, no seu texto, em nenhum momento, aborda expressamente a necessidade de observância ao princípio da realização da renda para efeito de tributação. O artigo 43, do CTN, continua vigendo na sua redação original, no sentido de que haverá o fato gerador do imposto no momento em que for verificada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Nada mais.

No nosso entender, a nova contabilidade IFRS não trouxe consigo a possibilidade de implementar um novo fato gerador do imposto sobre a renda. Isso porque norma de direito privado (no caso, direito contábil) não tem o condão de inovar no direito tributário, principalmente, em matéria de fato gerador, até porque, conforme é sabido, cabe à lei complementar tratar de normas gerais de direito tributário, dentre elas, as que tratem de fato gerador.

Na verdade, o fato gerador do imposto sobre a renda continua sendo o mesmo, uma vez que a redação do artigo 43, do CTN, mesmo depois do processo de harmonização/convergência, permaneceu inalterada.

Só haveria novo fato gerador do imposto de renda caso a redação do artigo 43, do CTN, fosse *alterada* ou então *ampliada* para nela restar tipificado um novo fato gerador (e.g. o acréscimo não realizado de renda pela contabilidade IFRS, por exemplo, por conta de oscilações contábeis reconhecidas diretamente em conta de resultado).

Na verdade, o que ocorre é o contrário. É preciso verificar se a nova Contabilidade cabe dentro do atual fato gerador do imposto de renda.

Dessa sorte, há necessidade imperiosa de se dissecar o lucro societário apurado, de acordo com a contabilidade IFRS, para nele identificar quais eventos registrados correspondem à disponibilidade econômica ou jurídica de renda e quais não correspondem, devendo, apenas os primeiros, ser tributados.

Não se pode perder de vista que mera alteração do padrão contábil não tem o condão de produzir efeitos diretos na seara tributária, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro tem procurado sempre manter a chamada neutralidade tributária.

Aliás, tal como demonstrado acima, com a deflagração do processo de convergência/harmonização, foi editada, para fins de assegurar uma neutralidade tributária maior, a Lei n.º 11.941/2009, que instituiu, entre nós, o Regime Tributário de Transição – RTT.

Por conta desse regime, foi instituído um livro fiscal para que nele fossem registrados todos os efeitos decorrentes da alteração de padrões contábeis, para que não produzissem efeitos na tributação, até que tais efeitos fossem disciplinados por lei ordinária própria, que foi editada somente tempos depois.

Ou seja, com o RTT, foram editadas normas de ajustes tributários a serem mantidas em livros fiscais próprios, justamente para que não houvesse aumento ou decréscimo de carga tributária, levando em conta o regime jurídico tributário vigente, com atenção especial voltada ao artigo 43, do CTN, que permanece em vigor com a mesma redação.

Logo, no nosso entender, a nova contabilidade IFRS não teve – para fins tributários - o condão de inovar, trazendo à tona resultados diversos que pudessem ser tributadas e, ao mesmo tempo, escapar do conceito do artigo 43, do CTN.

É justamente o contrário: o RTT foi editado com a finalidade de evitar que isso ocorresse, e a Lei n.º 12.973/2014, ao disciplinar os efeitos tributários das alterações inerentes, o fez com o objetivo de – mediante uma série de ajustes e tratamentos específicos - destilar o novo lucro societário para – a partir dele – identificar o que corresponde ao lucro tributável, à luz do artigo 43, do CTN.

3.3.1 O conceito de aquisição de disponibilidade de renda no padrão IFRS

Diferentemente do regime contábil anterior, que adotava como base o conceito de patrimônio regido pelo direito civil, a atual Contabilidade abraça critérios econômicos para efeito de escrituração contábil, que desprezam a forma jurídica.

Diante disso, o registro contábil do evento econômico importa na aquisição da disponibilidade da renda, independentemente da concretização do negócio jurídico subjacente e do preenchimento de todos os seus requisitos.

Nessa linha, é perfeitamente possível que constem registrados, na contabilidade de uma entidade, bens e direitos que, de acordo com o balanço patrimonial, sejam considerados seus, mas que, do ponto de vista jurídico, não o são.

A nossa impressão é que, para efeito da contabilidade IFRS, em havendo alguma probabilidade de o evento a ser contabilizado vir a existir, pode ele ser objeto de reconhecimento, mensuração e divulgação, não havendo a menor necessidade de realização.

Tem-se que a nova Contabilidade, *a priori*, quando do registro contábil, já inaugura uma possível disponibilidade econômica de renda, mas acredita-se que tal prerrogativa deva ser prudente e levar em conta chances mínimas de materialização dos negócios inerentes, sob pena de se propiciar, em vez de tributação sobre a renda, tributação sobre registros contábeis.

Na seara da tributação sobre a renda, essa nova espécie de aquisição da disponibilidade vem suscitando outras discussões no direito nacional e comparado, conforme será demonstrado no capítulo V.

3.3.2 A doutrina brasileira formada até o momento

No Brasil, o assunto é bastante novo, mas, até o momento, tal como já destacado, duas posições bem claras já se firmaram, a saber:

a) A nova contabilidade brasileira, embasada no padrão IFRS, distanciou-se muito da essência jurídica, e esse distanciamento pode causar sérias distorções em matéria de tributação da renda, uma vez que o lucro societário poderá conter em si valores que, à luz do artigo 43, do CTN, não correspondem a uma disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

b) Nada há de errado no fato de a nova Contabilidade brasileira, embasada no padrão IFRS, adotar critérios econômicos ao invés de jurídicos para efeito de escrituração. Ademais, a nova Contabilidade foi recepcionada, no Brasil, por meio de lei, que pode, perfeitamente, servir-se de outro patrimônio que não o civil. Além disso, os lucros apurados pela nova Contabilidade poderão representar uma hipótese de disponibilidade econômica de renda e, em matéria de realização, não há necessidade de, para que ela se evidencie, haver propriamente conversão de valores contábeis em moeda, bastando, para esse fim, que os resultados contábeis registrados forneçam, ao contribuinte, vantagens de cunho econômico.

Chegado a este ponto, já tendo apresentado as principais características da nova Contabilidade, seu estudo à luz do fato gerador do imposto de renda e a identificação dos problemas práticos que podem surgir, cabe agora aprofundar o estudo do assunto, na órbita do direito comparado, para verificar experiências que outros países tiveram ao adotar o padrão IFRS, os problemas por eles enfrentados e as medidas que foram tomadas no afã de corrigi-los ou, ao menos, mitigá-los.

Feito isso, seguiremos adiante citando exemplos de problemas práticos enfrentados pelo direito tributário brasileiro quando da adoção da nova Contabilidade, as questões que foram suscitadas antes e depois da Lei n.º 12.973/2014, as soluções que foram apresentadas etc. Importante notar, nesse ponto, que serão apresentadas posições tanto da parte de estudiosos do Direito quanto da Contabilidade, já em ambiente de interdisciplinaridade.

Na sequência, apresentaremos um panorama geral dos tratamentos jurídicos dispensados pela Lei n.º 12.973/2014, as lacunas e que tratamento deverá ser dispensado nesse caso, levando em conta uma interpretação sistemática do nosso ordenamento jurídico e, ao final desse tópico, nossa avaliação crítica.

Ao final, serão discutidos todos os pontos positivos e negativos referentes ao padrão IFRS para efeito de tributação, sendo mencionada, na sequência, nossa visão crítica acerca do assunto. O que se pode adiantar é que – firmadas certas premissas e definidas certas hipóteses – poderá existir uma tributação sobre a renda com um equilíbrio entre os métodos *accrual e realization*.

de cada um deles quanto à adoção dos padrões contábeis internacionais – tanto do ponto de vista do direito contábil quanto do direito tributário - varia substancialmente.

Essa heterogeneidade deve-se ao fato de os sistemas tributários desses países serem regidos por princípios e regras bastante diferentes, bem como a definição de renda por eles adotada para efeito de tributação também variar sensivelmente. Logo, essas são as principais razões pelas quais os pontos de conflitos contábil/tributário identificados pelos doutrinadores estrangeiros são significativamente diversos.

Além disso, vale registrar que o nível de importância que cada país atribui a esse assunto também varia, havendo aqueles mais preocupados, que já de antemão suscitam uma série de problemas e, ato contínuo, já propõem soluções antecipadamente, e outros, que não manifestam grandes preocupações, contentando-se com algumas pequenas regras de ajustes ou de diferimento dos efeitos tributários trazidos pela virada contábil.

Apesar de toda essa diversidade, de nossa parte entendemos por oportuno estudar – em breves linhas – os efeitos tributários da adoção do padrão IFRS, em diferentes países ao redor do mundo, para identificar quais foram os principais pontos de conflito por eles identificados e as soluções que adotaram para neutralizar ou mitigar esses conflitos, uma vez que alguns desses problemas também podem ser sentidos no Brasil, sendo útil, portanto, o estudo do direito comparado, sem prejuízo da oitiva de opiniões de profissionais das áreas de Contabilidade e Finanças, que também escreveram bastante sobre esse assunto.

Vale lembrar que a adoção do IFRS e o tratamento legal dos seus efeitos tributários ainda são assuntos muito recentes, no Brasil, e que foram regulamentados há pouco tempo, ainda remanescendo dúvidas entre contabilistas e juristas sobre assuntos específicos, de modo que a troca de experiências com países que já enfrentam o mesmo fenômeno há mais tempo pode ser benéfica e enriquecedora, servindo, inclusive, de fonte de inspiração para a solução de pontos de conflitos não resolvidos pela legislação brasileira (lacunas) ou então não regulamentados de modo satisfatório pela legislação tributária interna.

Feito o necessário introito, passa-se a examinar, a seguir, as experiências vivenciadas por alguns países que selecionamos, pois, no nosso entender, são dignas de menção neste trabalho.

1 O processo de convergência contábil em outros países e os principais efeitos tributários sofridos, de acordo com a doutrina estrangeira:

1.1 Alemanha

Na Alemanha, a Contabilidade, antes do IFRS, era regida por normas próprias (German GAAP) e, tradicionalmente, como observam Hanno Kirsch e Stefan Olsson²⁷², a contabilidade societária é empregada *diretamente* para fins de tributação, a menos que a lei tributária estabeleça regras em sentido contrário, prevalecendo estas ao final. A ideia é que os lucros contábeis devam servir, também, para efeitos de tributação.

Com a adoção do padrão IFRS, as empresas alemãs que atuam em mercados regulados passaram a ter a obrigação de apresentarem balanços consolidados conforme esse padrão, todavia, a legislação alemã manteve a obrigação de as empresas escriturarem seus demonstrativos financeiros conforme os padrões locais.

Kirsch e Olsson observam que, na Alemanha, a tributação da renda deve obedecer ao princípio do *matching* contábil e, além disso, ao critério da realização, que, para os alemães, corresponde a um processo que se encerra numa operação de alienação de bens (venda), o que, sabidamente, difere muito do padrão IFRS, uma vez que, neste, não há exigência de realização para efeito de registro contábil.

Por assim ser, os autores acreditam que, mesmo havendo separação contábil entre German GAAP e IFRS, a tendência, no futuro, até para efeito de simplificação, é que a contabilidade alemã siga apenas o padrão IFRS e, em isso acontecendo, a tendência é que haverá necessidade de ser elaborado um balanço fiscal, uma vez que, na Alemanha, os princípios de tributação são bem diversos daqueles que orientam o IFRS.

Por essa razão, houve, na Alemanha, forte resistência na adoção do padrão IFRS para efeito de tributação, o que geraria custos de conformidade significativos para que essa Contabilidade se harmonizasse às peculiaridades do direito tributário alemão.

²⁷² KIRSCH, Hanno; OLSSON, Stefan. **Financial accounting and tax accounting**: German and Sweden as examples. Disponível em: <http://skattenytt.se/wpcontent/uploads/2014/05/SN-12-2008-Kirsch-och-Olsson.pdf>. Acesso em: 02/09/2016.

Esclarecem os autores que a adoção da contabilidade IFRS, na Alemanha, no curto prazo, é algo pouco provável de acontecer, salientando os seguintes problemas: **a)** dependência fiscal de receitas baseadas em decisões exaradas de um órgão não governamental; **b)** o padrão IFRS, em comparação ao German GAAP, tem muito mais critérios de escrituração contábil, por exemplo, avaliação de benefícios econômicos futuros como pressuposto para a capitalização de ativos gerados internamente, para efeito de testes de imparidade, o que não orna com o sistema tributário, pois este não vê com bons olhos a determinação de resultados tributáveis com base em avaliações subjetivas, pois o risco de flutuações no lucro tributável pode variar de acordo com a situação da economia num dado momento; **c)** devido ao alto volume de custos previstos no orçamento do governo alemão, as autoridades fiscais têm interesse de trabalhar com informações mais estáveis e sustentáveis ao longo do tempo.

Andreas Oestreicher e Christoph Spengel, ao examinarem a definição da renda tributável entre os países-membro da União Europeia, fixam como premissas, para avaliar as regras tributárias, os seguintes critérios: **1)** igualdade/justiça; **2)** certeza jurídica; **3)** simplicidade; **4)** neutralidade²⁷³.

A igualdade/justiça deve ser observada sob a ótica da capacidade contributiva (*ability-to-pay*). Há necessidade imperiosa de um conceito de renda bem definido, de modo a permitir que os diferentes métodos aplicados para apurá-la sejam aplicados corretamente.

A certeza jurídica tem a ver com a realização da renda, de modo a permitir, ao contribuinte, a sua previsibilidade e possibilidade de cálculo. Variações de interpretação no tocante à definição da renda tributável, bem como em relação aos seus elementos constitutivos seriam contrárias a esse quesito.

A simplicidade é bem-vinda até o ponto em que não violar a igualdade/justiça na tributação, tendo relevante função para reduzir os custos de conformidade dos contribuintes e também das autoridades administrativas quando dos processos de fiscalização.

Por fim, a neutralidade busca que o direito tributário não possa influenciar a eficiência econômica e os projetos de investimento. Dentro do contexto do IFRS, a escrituração obedece ao critério do *accrual* e, assim, serão a renda e os investimentos

²⁷³ SPENDEL, Christoph; OESTREICHER, Andreas. Tax harmonisation in Europe – the determination of corporate taxable income in the EU member states. **ZEW Discussion Papers**, pp. 03-05. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=997208>> or <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.997208>>. Acesso em 29/06/2015.

avaliados de acordo com os fluxos de caixa a serem auferidos no futuro, resultantes dos negócios realizados pelos investidores, de modo que em havendo tributação no intervalo de tempo (*timing*) da renda acrescida e a percepção efetiva dos fluxos de caixa, tal situação poderá interferir nos resultados esperados e desejados, além de influenciar o andamento dos negócios, o que é indesejável.

Levando em conta essa visão doutrinária, na Alemanha, o IFRS encontraria problemas em atender aos critérios de igualdade/justiça e certeza jurídica, uma vez que se orienta por critérios subjetivos, além de permitir a tributação sobre ganhos não realizados.

Também poderia haver problemas no que diz respeito à neutralidade, pois, uma vez havendo tributação sobre ganhos não realizados, a depender da carga, um projeto de investimentos poderia ser alterado ou mesmo vetado, uma vez que os resultados esperados poderiam ser reduzidos significativamente.

Tais problemas apontados revelam que, na Alemanha, a adoção completa do padrão IFRS para efeitos de tributação é um fenômeno de se esperar mais a longo prazo, até que esta contabilidade seja melhor adaptada aos princípios de tributação, situação que está em andamento.

1.2 Suécia

Na Suécia, observam Hanno Kirsch e Stefan Olsson²⁷⁴ que a contabilidade IFRS deve ser aplicada em empresas com papéis cotados em bolsa, mas há também o padrão contábil local (Swedish GAAP). O direito tributário sueco corresponde a um conjunto de regras que são aplicadas sobre os resultados apurados pela Contabilidade para que se tornem compatíveis aos propósitos da tributação.

No geral, observam os autores que a contabilidade sueca – no que tange à escrituração - segue uma noção civilista de patrimônio, a menos que haja lei dispendo em sentido contrário.

Além da função primacial de fornecer informações aos investidores, tal como proclama o padrão IFRS, as normas suecas de Contabilidade estabelecem outras diretrizes a serem buscadas na seara contábil, por exemplo, como apurar os lucros passíveis de

²⁷⁴ Op. Cit.

distribuição via dividendos aos acionistas, servir de ponto de partida para a tributação e, também, para se determinar se uma dada empresa, a depender da sua situação econômica, deve ou não ser forçada a aderir a um processo de liquidação.

Hanno Kirsch e Stefan Olsson esclarecem que, na Suécia, ao menos até o tempo em que realizaram este estudo, foi mantida uma *relação de conexão* entre a contabilidade local (Swedish GAAP) e o direito tributário. Não houve, como na Alemanha, uma preocupação maior de se harmonizar o padrão IFRS com o direito tributário local, fixando-se normas de ajustes para este fim.

No entanto, esforços vêm sendo realizados para tentar aproximar mais a contabilidade local do padrão IFRS, sendo digno de nota o fato de empresas de um mesmo grupo poderem elaborar um balanço só e consolidado, de acordo com as normas do IFRS.

Em relação a esse avanço, criou-se uma dúvida na Suécia: se, em havendo a adoção do padrão IFRS para empresas do mesmo grupo, havia, ainda, a necessidade de escriturar um balanço conforme as normas contábeis locais para efeito de apuração do resultado tributável.

Num primeiro momento, levar em conta a contabilidade IFRS para efeito de fins tributários poderia implicar uma tributação prematura de ganhos não realizados, caracterizando ofensa ao princípio da capacidade contributiva. De se levar em conta que, na Suécia, como já dito, a tradição legal é que o conceito de patrimônio é regido por normas de direito civil.

Os autores também chamam a atenção para o fato de haver na Suécia, diferentemente do IFRS, um sistema especial utilizando-se de reservas não tributadas, relevando preocupação maior com o *princípio da prudência*. Outro fator é o desejo de se manter a dupla tributação dos dividendos (na pessoa jurídica e na física).

Outro entrave levantado – desta vez de ordem institucional - foi o fato de que a tributação só pode ser regida por normas oriundas do parlamento, de modo que o IFRS, por ser concebido por normas preparadas por entidades de direito privado, não poderia servir de ponto de partida para a tributação.

Não se tem notícia, ao menos por enquanto, de nenhuma tentativa da parte do governo sueco de se aproximar as normas IFRS dos propósitos da tributação daquele país. Em virtude dessa inércia, pode-se supor que a Suécia poderá manter seus critérios contábeis locais para efeito de apuração do lucro tributável.

1.3 Áustria

Na Áustria, cabe destacar o trabalho de Eva Eberhartinger e Margret Klostermann, que focaram seus estudos na análise dos pontos *positivos* e *negativos* na adoção do IFRS como ponto de partida para a mensuração do lucro tributável²⁷⁵.

As autoras destacam que o maior ponto positivo, nesse caso, seria a simplificação, pois, ao invés de se elaborar um balanço para fins tributários, o balanço societário poderia ser utilizado diretamente para este fim, reduzindo-se custos de conformidade, pois haveria dispensa de se manter outro balanço elaborado segundo normas contábeis locais.

Quanto aos pontos negativos, as autoras esclarecem que as finalidades perseguidas pelo padrão IFRS não foram concebidas levando em consideração as necessidades da tributação, destacando que esta deve ocorrer de modo *justo e igualitário*. As diferenças conceituais podem levar a diferenças consideráveis em matéria de reconhecimento e mensuração contábil, daí, portanto, a gênese de possíveis distorções de ordem tributária.

As autoras esclarecem que a adoção de valores justos pelo padrão IFRS – para efeitos tributários - não são adequados por duas razões, a saber:

a) Por um lado, a *subjetividade* dos valores justos não é suficiente em matéria de tributação, de modo a garantir-se a *igualdade*.

b) Por outro lado, a mensuração de ativos a valores justos contra valores históricos leva ao cômputo de diferenças que são lançadas na conta de lucros e perdas, podendo levar à tributação de lucros não realizados.

As autoras também esclarecem que há outras razões de cunho jurídico, como a impossibilidade de adoção de normas veiculadas por órgão não legitimado para efeito de tributação, no sentido de que é limitada a vontade política de ceder parte da soberania fiscal ao IASB, órgão produtor das normas IFRS.

Por outro lado, as autoras, com base em estudos empíricos realizados a partir de simulações para diferentes setores da economia e de empresas de portes diversos, chegam à

²⁷⁵ ERBERHARTINGER, Eva; KLOSTERMANN, Margret. **What if IAS/IFRS were a Tax Base?** New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. Vienna, WU Vienna University of Economics and Business. Disponível em: <<http://epub.wu.ac.at/1096/>>. Acesso em: 10/07/2016.

conclusão de que, no geral e em matéria de tributação, as empresas não sentirão efeitos financeiros tão significativos.

Todavia, vale ressaltar que o trabalho das autoras foi realizado com base em *simulações*, que representam a realidade econômica até certo ponto. De nossa parte, acreditamos que a ausência de efeitos significativos na tributação dependerá de ajustes de ordem tributária, a serem estabelecidos pela legislação tributária.

A tendência é que contabilidade IFRS e tributação venham a se harmonizar no médio e longo prazos, a partir do momento em que tanto os contribuintes quanto os agentes fiscais se tornarem mais familiarizados com esse novo padrão contábil.

1.4 Itália

Antonella Magliocco e Alessandra Sanelli alertam que, na Itália, tradicionalmente, existe uma conexão próxima entre as regras contábeis e fiscais, de modo que o lucro tributável parte do lucro societário, após realizada uma série de ajustes²⁷⁶.

Em 2003, contudo, houve uma reforma na legislação societária que quebrou o elo entre as regras contábeis e fiscais. O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas que sucedeu a essa reforma estabeleceu que as deduções tributárias não escrituradas na conta de lucros e perdas poderiam ser deduzidas da apuração do imposto, desde que devidamente informadas nas declarações de rendimentos. Tal situação levou a uma separação entre as contabilidades societária e fiscal.

Em 2005, o modelo IFRS foi introduzido na Itália, podendo ser facultativamente adotado não apenas nos balanços consolidados, mas também nos balanços individuais das empresas italianas cotadas em bolsas de valores, o que levou a uma necessidade de regulamentação específica para tratar das diferenças contábeis e fiscais.

De modo semelhante ao Brasil, a ideia central foi a de manter a *neutralidade tributária* tanto para os contribuintes que adotaram quanto para os que não adotaram o padrão IFRS.

²⁷⁶ MAGLIOCCO, Antonella; SANELLI, Alessandra. Italy – developments in tax accounting. **IBFD**, August/September, 2009.

Ocorre que a adoção do IFRS, em 2005, tem levantado uma série de problemas. Isso porque o padrão IFRS é embasado no princípio da substância sobre a forma jurídica, mas o direito tributário italiano é oposto, isto é, embasado na forma jurídica sobre a substância econômica, importando para o Direito apenas as relações jurídicas (amparadas na lei), gerando incongruências que levaram à necessidade de os contribuintes adotarem controles paralelos para registrar as distorções correspondentes, o que elevou os custos de conformidade.

Para piorar, em 2008, a legislação foi alterada e a Regulação IAS, de 1 de Abril de 2009, determinou que houvesse um regime de dependência entre as contabilidades societária (IFRS) e fiscal, de modo a reduzir custos de conformidade.

Ocorre que isso levou à necessidade de profundas alterações nas leis tributárias italianas que regem os ajustes para a formação do lucro tributável, de modo a se tornarem compatíveis com o padrão da substância sobre a forma jurídica.

Na verdade, ao menos no período de transição, a introdução da contabilidade IFRS, na Itália, gerou um aumento na complexidade do sistema tributário, mais ou menos da forma que ocorreu no Brasil nos idos de 2007.

1.5 Holanda

Na Holanda, Erwins Slot e E.D.M Gerrits RA esclarecem que a contabilidade IFRS pode ter conflitos com o sistema tributário daquele país, uma vez que se trata de dois sistemas orientados por princípios diferentes²⁷⁷.

Esclarecem os autores que o padrão IFRS está voltado a um amplo grupo de *stakeholders* com foco num retrato justo e preciso da situação patrimonial atual de uma entidade e de seus resultados, bem como na potencialidade de geração de fluxos financeiros. Já, para fins tributários, a avaliação patrimonial serve para outro fim, qual seja, apurar-se o lucro anual do modo mais exato possível, que justifique o contribuinte recolher ao Fisco holandês a parcela a ele devida sobre esse lucro.

²⁷⁷ SLOT, W. Bruins; RA, E. D. M. Gerrits. Can IFRS also become the standard for Netherlands tax purposes?. **IBFD**, August/September 2009.

Para efeitos tributários, há necessidade de *certeza* em relação ao lucro tributável (os autores chamam a atenção para o princípio proverbial: “não conte com os seus frangos antes de eles saírem dos ovos²⁷⁸”), o que nos remete claramente à necessidade de realização da renda. Os autores chamam a atenção para o fato de que nem sempre os lucros que são reportados nos demonstrativos financeiros são alcançados, o que é, contabilmente, comum ao redor do mundo.

A Holanda, de modo semelhante à Alemanha, vale-se dos princípios da *realidade* e da *prudência* para efeito de tributação, que, segundo os autores, deve ser aplicado em três etapas, a saber: **1)** no método de avaliação; **2)** no método de reconhecimento dos lucros; **3)** nos termos e condições que devem ser impostas no aumento de reservas.

Há uma preocupação grande com a precisão do cálculo do lucro tributável, com rigor ao *matching* contábil, isto é, não se deve contabilizar eventos irreais, por exemplo, uma perda que não se refere a um dado exercício ou, então, o reconhecimento de uma perda que nunca será incorrida. O direito tributário holandês, portanto, tem preocupação com a realização da renda para efeito de sua tributação.

Ocorre que, tal como em todos os países da União Europeia, há uma pressão para que se adote um só padrão contábil (ao menos nos balanços consolidados) e, nesse passo, a Holanda tem buscado uma maior adaptação de sua Contabilidade ao padrão IFRS, todavia, os autores chamam a atenção para possíveis problemas que poderão ocorrer, caso a legislação tributária não seja bem adaptada a essa nova realidade.

A exemplo de outros países, existe na Holanda a preocupação com a avaliação de ativos a *valores justos*, particularmente, os instrumentos financeiros, as ações, os títulos e os derivativos. Os autores esclarecem que a avaliação desses ativos a valores justos, para efeitos de tributação, viola o princípio da prudência que, inclusive, já foi reconhecido e aplicado pela Suprema Corte Holandesa.

É dizer, os lucros reportados pelo padrão IFRS – muitas vezes – seriam “irreais” ou, melhor dizendo, não realizados. Em não havendo realização, ficaria difícil de avaliar se os lucros daí recorrentes obedeceriam ao princípio da realidade. O mesmo se poderia dizer com relação às perdas reconhecidas por meio de avaliação a valores justos.

Os autores também alertam para potenciais problemas na contabilização das operações de *hedging*, utilizadas comumente para proteger os empresários de perdas

²⁷⁸ Tradução livre de “don’t count your chickens before they are hatched”.

decorrentes de variações cambiais, oriundas principalmente de obrigações contraídas em moeda estrangeira ou então indexadas à variação desta moeda. Pelo padrão IFRS, no *hedging* existe uma avaliação conjunta do ativo e do passivo a valores justos de mercado, de modo que as oscilações de valores justos do ativo são compensadas com as do passivo.

Ocorre que há incerteza sobre os valores que deveriam ser levados em consideração para efeitos de tributação (em havendo, ao final, resultado positivo na operação), uma vez que a Suprema Corte Holandesa, em matéria de *hedging*, permite apenas o uso de valores de custo (históricos) ou mediante aplicação da menor taxa de conversão (câmbio). Em se adotando o padrão IFRS, nesse caso, os valores justos, contrastados com o entendimento da Suprema Corte, levariam ao possível registro de ganhos não realizados em operações de *hedging* que seriam tributáveis.

Os autores também registram problemas na contabilização e amortização do ágio não referente à aquisição de ações (*goodwill*). Segundo o sistema tributário holandês, o ágio pode ser amortizado num período de 10 (dez) anos, levando em conta – para a sua apuração - o seu valor de aquisição. O Fisco holandês até permite a amortização de valor maior, mas desde que haja uma comprovada perda do valor negocial do ágio.

Já no que tange ao IFRS, o ágio deve ser avaliado anualmente, de modo que os seus valores a serem amortizados em contrapartida aos lucros futuros que serão produzidos sofrerão flutuações, ficando incertos em sua expressão econômica, assim como incertos serão os efeitos sobre a tributação.

O Fisco holandês conseguiu resolver esse problema de modo parcial (por exemplo, nas operações de *hedging*), por meio de uma conta de reserva de lucros não realizados, que não devem ser tributados enquanto não realizados.

Enfim, na Holanda, o padrão IFRS ainda está sendo objeto de estudo, principalmente, de sua adaptação com o sistema tributário daquele país.

1.6 Estados Unidos

Os Estados Unidos ainda relutam em recepcionar totalmente o padrão contábil IFRS, exigindo que todas as empresas que operem em bolsas norte-americanas sejam obrigadas a utilizar o padrão contábil local (US GAAP). No entanto, a adoção deste padrão é admitida para as empresas estrangeiras.

Ocorre que o fenômeno da internacionalização da Contabilidade é inevitável e, em algum momento, acredita-se que os Estados Unidos poderão migrar, ao menos, nos seus balanços consolidados, para o padrão IFRS.

Todavia, pelo menos *a priori*, não se vislumbram grandes problemas na adoção desses padrões internacionais nos Estados Unidos, uma vez que estes, em sua jurisprudência que já vem se consolidando há algum tempo, têm permitido a tributação de ganhos não realizados, tal como examinado no capítulo IV, o que constitui uma das grandes preocupações entre os países que vêm enfrentando o processo de convergência/harmonização.

Aliás, vale recordar que o padrão IFRS, por ter sido criado no Reino Unido, normalmente é absorvido sem resistência por países de tradição jurídica anglo-saxônica (*common law*), cujas contabilidades são apoiadas mais em princípios trazidos por entidades privadas do que em leis baixadas pelo Estado e cuja flexibilidade permite a criação de uma Contabilidade mais dinâmica e mais apropriada para o desenvolvimento do mercado de capitais.

1.7 Bélgica

Na Bélgica, Jacqueline Haverals fez estudo interessante, para saber se a adoção do padrão IFRS naquele país iria alterar ou não substancialmente a sua carga tributária, de modo a afetar a sua competitividade fiscal dentro da União Europeia. Para efeito de comparação de cargas tributárias, os países que a autora considerou foram República Tcheca, França, Alemanha, Holanda, Polônia e Reino Unido²⁷⁹.

Os cálculos das cargas tributárias foram realizados por meio de *estimativas*, utilizando-se uma plataforma denominada *European Tax Analyzer*²⁸⁰, que realiza uma simulação de cargas tributárias levando em conta amostra de informações de uma indústria

²⁷⁹ HAVERALS, Jacqueline. IAS/IFRS in Belgium: quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies. **Journal of International Accounting**, Auditing and Taxation. 2007, vol. 16, pp. 69-89. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/222524371_IASIFRS_in_Belgium_Quantitative_in_Belgium_Quantitative_analysis_of_the_impact_on_the_tax_burden_of_companies>. Acesso em: 05/09/2016.

²⁸⁰ O *European Tax Analyzer* foi desenvolvido conjuntamente com o Centro de Pesquisa Econômica Europeia e a Universidade de Mannheim, que calcula e compara as médias de cargas tributárias efetivas de empresas situadas em diferentes países da União Europeia.

alemã de médio porte por um período de dez anos, que serviram de base para que se realizassem as apurações de cargas tributárias e posteriores comparações.

Para esse estudo, em resumo, as grandezas utilizadas para efeito da determinação do lucro tributável foram, dentre outras: **a)** depreciação, com métodos aplicáveis em exercícios fiscais para todos os bens considerados e depreciação extraordinária; **b)** avaliação de inventários (métodos PEPS, UEPS, custo médio etc.); **c)** custos de produção (totais e parciais); **d)** custos de pesquisa e desenvolvimento; **e)** eliminação ou mitigação da dupla tributação de rendas obtidas de fontes estrangeiras (métodos de isenção, crédito e dedução de tributos recolhidos no exterior). A versão original da plataforma em questão também considerou provisões para débitos de liquidação duvidosa, possibilidade de compensação de prejuízos (*loss relief*) e contribuições a título de programa de pensão/aposentadoria de empregados.

Para efeito de apuração e comparação em cada caso, a plataforma primeiro apurou cargas tributárias devidas de acordo com o padrão contábil e fiscal antes do IFRS e, posteriormente, com a utilização do IFRS como ponto de partida para efeito de apuração do lucro tributável.

Ao final, a autora notou que se o IFRS fosse utilizado para efeitos tributários, a carga fiscal das empresas belgas subiria de 3.8% para 14,6%, a depender do setor econômico em que atuam e das particularidades contábeis inerentes a cada uma delas. A autora atribui esse acréscimo à impossibilidade de utilização do regime de amortizações decrescentes, vedado pelo IFRS.

Em conclusão, a autora esclarece que o IFRS acabará por alargar a base de cálculo do imposto de renda na Bélgica, mas que a sua posição na União Europeia, em matéria de competitividade tributária, pode ser preservada com a redução da alíquota do imposto naquele país.

Apesar de ser um estudo realizado com base em simulações, ele revela algo interessante: a possibilidade de impactos tributários para as empresas, a depender do segmento em que atuam, uma vez que existem normas específicas contábeis para cada um deles, permitindo tratamentos individualizados que interferem na apuração dos lucros, de modo que, o fato de o IFRS “passar uma régua” nessas peculiaridades contábeis e imprimir o mesmo tratamento a todos, fará com que empresas de um segmento tenham vantagem ou desvantagens em relação às de outro.

Tal situação poderia caracterizar uma possível ofensa à igualdade tributária, ao menos, levando em conta o sistema tributário brasileiro, uma vez que, segundo ele, empresas que possuem exatamente a mesma situação econômica não podem sofrer tributações mais altas ou mais baixas por atuarem em setores diversos da economia.

Eva K. Jermakowicz esclarece que, na Bélgica, o modelo de Contabilidade, antes do IFRS, seguia o modelo da Europa Continental, isto é, mais voltado para atender ao interesse dos credores e do Fisco, sendo, portanto, conservadora. Na prática, a lei tributária – via de regra - segue a contabilidade comercial, a menos que disponha algo em sentido contrário²⁸¹.

Na Bélgica, as empresas listadas devem deixar de usar o Belgium GAAP nos balanços consolidados e usar, no seu lugar, o IFRS. Nos balanços individuais, podem usar o padrão local. A ideia, no entanto, seria rumar para um só padrão contábil, de modo a reduzir custos de complexidade.

Segundo a autora, haverá necessidade de serem realizados ajustes, na legislação tributária belga, para evitar distorções na tributação e para tornar a Contabilidade nova mais adequada às regras de tributação daquele país.

1.8 República Tcheca

Assevera S. Jiraskova que, na República Tcheca, até 2005, havia forte dependência do sistema tributário em relação às demonstrações contábeis, e todas as empresas, listadas ou não, nos balanços consolidados e individuais, eram obrigadas a utilizar o Czech GAAP para fins societários e também fiscais, sendo o lucro societário o ponto de partida para a apuração do lucro tributável, havendo, no entanto, alguns ajustes a serem realizados, que são mencionados na própria declaração de imposto de renda²⁸².

Todavia, a partir de 2005, essa relação de dependência cessou em relação às empresas listadas e não listadas, que foram obrigadas a aderir ao modelo IFRS, bem diferente do padrão local.

²⁸¹ JERMAKOWICZ, Eva K. Effects of adoption of international financial reporting standards in Belgium: the evidence from BEL-20 Companies. **Accounting in Europe**, vol. I, 2004. Disponível em: <<http://www.observatorioifrs.cl/archivos/05%20-%20Bibliogra%EDa/02%20-%20PA/BPA-006.pdf>>. Acesso em: 05/09/2016.

²⁸² JIRASKOVA, S. The relationship between tax and book income after adoption IFRS in Czech Republic in comparison with other european countries. **Journal of Economics, Business and Management**, vol. 3, n. 12, December 2015.

No entanto, a obrigação dessas empresas de utilizarem o padrão IFRS restringe-se à contabilidade societária, de modo que, para efeito de apuração do lucro tributável, poderão elas se servir do padrão contábil local.

Logo, na República Tcheca, acabou por se manter um regime de independência, de modo que existe um balanço societário, regido pelo IFRS, e outro balanço fiscal, regido pelo padrão contábil local.

Por outro lado, David Procházka entende que a adoção do IFRS na República Tcheca – para efeitos de determinação do lucro tributável – apresenta aspectos *favoráveis* e *desfavoráveis*.

Os favoráveis devem-se ao fato de que haveria redução de custos de *compliance* e outros ganhos macroeconômicos de um modo geral, por exemplo, maior compreensão e transparência na tributação, tendo em vista que, uma vez suplantada no padrão IFRS, será ela de conhecimento dos *players* do mercado.

Contudo, os aspectos negativos existem porque a nova Contabilidade não está relacionada a questões de caráter fiscal e sua adoção poderia causar extrema variação nos lucros apurados e, conseqüentemente, na tributação²⁸³.

1.9 Nova Zelândia

Esclarecem Adrian J. Sawyer e Andrew M. C. Smith que, na Nova Zelândia, já havia a opção de as empresas aderirem ao IFRS em 01 de janeiro de 2005 e, a partir de 01 de janeiro de 2007, seria obrigatória. Os autores esclarecem que, no país, existem normas diversas regendo a apuração do lucro societário e a apuração do lucro tributável, mas, por outro lado, advertem que as normas contábeis podem gerar efeitos tributários (imposto de renda) em várias frentes, a saber:²⁸⁴.

1) *Timing* para dedução de remunerações quando um negócio/empreendimento é vendido.

²⁸³ PROCHÁSKA, David. The IFRS as tax base: potential impact on a small open economy. In: Research project: assumption for introduction of the IFRS as an alternative tax base in small open economy: evaluation of its impact on country's competitiveness. **European Financial and Accounting Journal**, 2014, vol. 9, n. 4, pp. 59-75.

²⁸⁴ SAWYER, Adrian J. SMITH, Andrew M. C. The Taxation Issues Involved with Adopting IFRS. **IBFD - Asia-Pacific Tax Bulletin**. March/April 2007.

- 2) Gastos com pesquisa e desenvolvimento.
- 3) Regras na avaliação de papéis/ativos financeiros e aplicação do método de custo.
- 4) Aplicações dos métodos de contabilização de lucros de acordo com as regras do FIFO (equivalente ao brasileiro PEPS - Primeiro que Entra, Primeiro que Sai).
- 5) Cálculo de provisões de seguradores gerais.
- 6) Regras de subcapitalização.
- 7) Regras para a alocação de juros sobre excesso de renda atribuída a estrangeiro.
- 8) Cálculos subjacentes de créditos de tributos recolhidos no exterior para serem creditados contra os tributos, no exterior, que incidem sobre pagamento de dividendos.

Por assim ser, quando anunciada a necessidade de adoção do padrão IFRS, era evidente que efeitos tributários dela decorrentes iriam surgir e que, inclusive, foram anunciados pelo Fisco neozelandês, todavia, não houve, naquele tempo, a edição de lei estabelecendo procedimentos a serem utilizados para garantir, aos contribuintes, uma neutralidade tributária que lhes garantisse maior segurança jurídica. Haveria, sem dúvida, a necessidade de alterações na legislação tributária para adaptá-la ao novo figurino contábil.

Adicionalmente, os autores, além das questões já levantadas, identificaram novos potenciais efeitos tributários que poderiam advir do IFRS, a saber:

1) Negociação de papéis (agricultura) – a definição de custo, para efeito de mensuração dos valores dos papéis, irá mudar com a adoção do IFRS (valor justo), e essa nova mensuração será levada em conta para efeitos tributários.

2) Pesquisa e desenvolvimento – necessidade de provisão para sua dedução para fins fiscais, quando o gasto equivalente, mensurado com base no valor justo, for menor do que o custo.

3) Subcapitalização – a adoção do IFRS vai produzir efeitos relevantes às empresas com elevado grau de endividamento, uma vez que, alterados os critérios de mensuração de ativos e passivos, certamente o limite de dedução dos juros pagos sofrerá alterações.

4) Instrumentos financeiros – existiam regras próprias para a contabilização e tributação de operações envolvendo esses instrumentos. A menos que se permita a realização de *testes de imparidade* para estes instrumentos e sua dedutibilidade, da mesma forma que se procede aos débitos de liquidação duvidosa, o melhor seria que se procedesse à contabilização à parte desses instrumentos. Isso porque a contabilização desses instrumentos

a valores justos causará uma grande volatilidade das avaliações, que dificultará a previsibilidade necessária para cálculo de provisão do imposto devido.

5) Créditos de liquidação duvidosa – nesse caso, não bastaria realizar testes de imparidade para efeito de reconhecimento da dedutibilidade. Tais métodos só seriam levados em consideração se as demais regras de dedutibilidade desse tipo de crédito fossem observadas. Por outro lado, determina-se que esses créditos devem estar alinhados com os critérios contábeis aplicados aos ativos financeiros.

6) Contabilidade de *hedging* – derivativos utilizados para fim de *hedging* devem ser submetidos ao regime de *matching* contábil, sendo que os ganhos e perdas inerentes devem ser reconhecidos independentemente de realização. Em matéria de tributação, não existe previsão para ser observado o *matching* e passará a ser tributado separada e independentemente de realização, se forem seguidos diretamente os novos critérios contábeis, o que pode implicar alteração legislativa e necessidade de abertura de livros paralelos de controle, com maiores custos de conformidade.

7) Reconhecimento de receitas – deve seguir a nova Contabilidade, podendo haver riscos de incompatibilidade com a legislação tributária, que estabelece, em alguns casos, critérios diversos. Novamente entram em cena problemas em torno do princípio da realização.

8) Garantias – os custos referentes às garantias prestadas deveriam ser deduzidos no momento da venda do produto equivalente, pois é a partir deste momento que pode ser demandada eventual cobertura por parte do fabricante. Ocorre que a nova Contabilidade (IAS – 18) estabelece que esses custos devem ser diluídos ao longo do tempo. Pode gerar distorções em relação ao *matching* contábil.

9) *Stock Options* – devem ser contabilizados nos demonstrativos financeiros. De acordo com o NZ IFRS 02, a empresa deve - ao longo do *vesting period* - reconhecer as despesas correspondentes mensuradas a *valores justos*, na data da outorga. A questão é saber se essas despesas podem ser deduzidas para efeito de apuração do imposto de renda. O Fisco neozelandês, em caso semelhante referente à dedução de despesas atinentes à emissão de ações, entende ser possível a dedução. Todavia, há necessidade de pronunciamento ou regulamentação mais específica sobre este caso.

De notar, portanto, que muitas são as questões oriundas da troca de figurino contábil, e os tratamentos fiscais a serem dispensados a cada uma delas ainda vem sendo motivo de grandes discussões.

1.10 Índia

Na Índia, conforme observam Vandana Baijal e Zainab Bookwala²⁸⁵, o processo de convergência/harmonização teve início nos idos de outubro de 2007, sendo que, desde o início, os autores já sentiram que problemas poderiam acontecer, tais como:

- 1) Compatibilidade da nova contabilidade IFRS com o sistema jurídico.
- 2) Complexidade no reconhecimento e na mensuração de eventos econômicos, bem como na divulgação de dados requisitados pelo novo padrão contábil.
- 3) Obrigatoriedade de adoção para as empresas listadas e suas subsidiárias, e empresas de grande porte, bem como as necessidades de adaptações inerentes à virada contábil, o que implica custos de conformidade.
- 4) Adaptação da contabilidade fiscal, que é fundada no custo histórico, devendo ser compatibilizada para possíveis necessidades de diferimento na tributação etc.

Para detectar os principais impactos tributários que poderiam surgir, o Fisco indiano, a exemplo do Brasil²⁸⁶, constituiu um grupo de estudos para averiguar melhor essa questão e sugerir alternativas de tratamentos tributários a serem dispensados. Foram concebidas três grandes diretrizes gerais, de modo a possibilitar o cálculo do lucro tributável, a saber:

- 1) Necessidade de informações financeiras adicionais e auditadas, que devem ser fornecidas para mensurar as maiores diferenças existentes entre o padrão contábil local e o padrão internacional.
- 2) Alterações específicas na legislação do imposto de renda, de modo a fazer com que as empresas obrigadas a reportarem seus números via IFRS tenham a mesma base de cálculo para a apuração do imposto que as outras não obrigadas (neutralidade tributária) ou, se não for este o caso, que tenham ao menos tributações equivalentes.

²⁸⁵ BAIJAL, Vandana; BOOKWALA, Zainab. Convergence of Indian Accounting Standards with IFRS – Tax Implications. *IBFD - Asian Pacific Tax Bulletin*. January/February 2012.

²⁸⁶ No Brasil, conforme já esclarecido, foi criado o Grupo de Estudos Tributários Aplicados – GETAP, uma sociedade sem fins lucrativos para discutir as principais mudanças contábeis e os efeitos respectivos na tributação.

3) A confecção de livros paralelos e de duração provisória para controle das alterações contábeis e neutralização de seus efeitos na seara da tributação.

Mais especificamente, os autores identificaram diversos pontos de conflito de natureza tributária na adoção dos padrões contábeis internacionais, dentre os quais merecem destaque os seguintes:

1) Diferimento – pelo IFRS, os ajustes a valor presente devem ser reconhecidos mediante lançamento das receitas futuras e desconto de uma taxa de juros, devendo haver comparação com os valores nominais. A diferença entre os valores indexados e os nominais serão considerados como receitas de juros. Pela legislação do imposto de renda, a receita deve ser reconhecida em valores nominais no ano em que ocorrer o acréscimo (*accrual basis* – regime de competência), isto é, no tempo em que o contribuinte tiver o direito à percepção do rendimento. Essa diferença de critérios pode levar a discrepâncias, como reconhecimento de receitas e juros em exercícios diversos, subjetividade no cálculo do valor presente, conflitos de qualificação em operações internacionais e implicações tributárias na órbita dos acordos internacionais para evitar a bitributação da renda.

2) Reconhecimento de receitas – os critérios de reconhecimento de receitas do IFRS e do sistema tributário são diversos, podendo haver problemas de *timing* e divulgação de resultados menores, no início, e maiores nos exercícios subsequentes, o que causaria problemas com o *matching* contábil.

3) Contratos de arrendamento (*leases*) – as normas contábeis exigem que os custos iniciais do negócio, se existirem, deverão ser deduzidos ao longo do prazo de duração do contrato dos valores a serem pagos a título de arrendamento, implicando uma renda menor. Para efeitos de tributação, as despesas devem ser deduzidas no momento em que incorridas. Daí a possibilidade de problemas de *timing*. Além disso, poderão existir diferenças no custo de aquisição por critérios contábeis e fiscais.

4) Custos atinentes a contratos de mútuo (juros) – as normas contábeis internacionais estabelecem que o cálculo das despesas de juros deve usar o método da taxa efetiva (taxa de mercado). Para efeitos tributários, deve-se utilizar a taxa de juros praticada entre as partes. Daí, problemas tributários poderão surgir, tais como: dedução das taxas de juros da base de cálculo do imposto de renda, definição do custo de aquisição (de produtos adquiridos pelo mútuo, imagina-se) para efeitos de definição da taxa de depreciação, problemas na definição da base de cálculo para a incidência na fonte de tributos sobre os juros etc.

5) Combinação de negócios: existem diferenças significativas entre os critérios contábeis IFRS e aqueles definidos pela legislação tributária. Por conta dessa divergência, podem surgir os seguintes impactos: **a)** Tratamento dos lucros no momento de aquisição dos negócios, que, pelo padrão IFRS, devem ser reconhecidos diretamente na conta de resultados, não havendo norma tributária específica disposta sobre a matéria. **b)** Tratamento do ágio (*goodwill*) no momento da aquisição. Segundo norma contábil, o ágio deve ser submetido a teste de *impairment* e amortizado em prazo não maior do que cinco anos, amortização não permitida pela legislação fiscal, podendo haver reflexo tributário. **c)** Custos de aquisição. **d)** Contabilização de bens a valores justos: poderão afetar os resultados tributáveis.

Do exposto, fica evidente a necessidade de harmonizar o complexo sistema tributário indiano com peculiaridades dos critérios contábeis internacionais, de modo a evitar distorções. Trata-se de um processo mais de médio e longo prazo.

1.11 Portugal

Renato Nunes²⁸⁷, ao estudar a adoção do IFRS em Portugal (bem como nos demais países a seguir) e os efeitos tributários inerentes, alerta que este país, a exemplo da Itália, em matéria de contabilidade fiscal e tributação da renda, tem estreita relação com a contabilidade societária, sendo dela “quase dependente”.

Todavia, em matéria de tributação, assim como no Brasil, a Constituição Portuguesa destaca o *princípio da capacidade contributiva*, repetido no artigo 4º da Lei Geral Tributária. Igualmente ao Brasil, os padrões IFRS tornaram-se obrigatórios em Portugal tanto no que concerne aos balanços consolidados quanto aos individuais. A introdução dos IFRS veio por meio do Decreto-lei n.º 158/2009, e a regulação dos efeitos tributários seguiu-se com a edição do Decreto-lei n.º 159/2009²⁸⁸.

O interessante é que, diferentemente dos outros países, Portugal inovou nessa seara. Ao invés de criar normas de ajuste para a apuração do lucro tributável ou então criar livros fiscais paralelos para controlar os efeitos da mudança contábil e preservar a neutralidade

²⁸⁷ NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade**. Alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. 2012. Tese de Doutorado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2012, p. 285.

²⁸⁸ Op. Cit., pp. 286-287.

tributária, tal como se fez no Brasil, a solução adotada foi a prevista no artigo 5º, do Decreto-lei n.º 159/2009, que permitiu aos contribuintes reconhecerem os efeitos tributários da mudança de padrão contábil *pro rata tempore*, num prazo de cinco anos.

Tal medida, até certo ponto, garante a segurança jurídica, pois impede que os contribuintes sejam pegos de surpresa e tenham um acréscimo inesperado de carga tributária para o qual não estavam preparados. Os efeitos, na tributação, são mitigados pela possibilidade de prorrogação do reconhecimento dos seus efeitos.

Na verdade, não se tem, em Portugal, a edição de uma norma que impede ou admite com ressalvas o padrão IFRS para efeito de tributação. Existe apenas uma espécie de diferimento – por prazo certo - dos efeitos tributários correspondentes, de modo que, ao cabo desse prazo, tudo indica que a plataforma IFRS será usada largamente para efeitos de tributação da renda, uma vez que Portugal, tradicionalmente, adota um regime de “quase dependência” entre os balanços societário e fiscal.

1.12 Reino Unido

Da mesma forma, o direito tributário, no Reino Unido, particularmente, em matéria de tributação da renda, guarda forte relação de dependência com a escrituração contábil societária.

Todavia, cabe enaltecer que, no Reino Unido, tradicionalmente, a Contabilidade tem sempre adotado um padrão informativo, mais voltado para o mercado de capitais, de modo que o processo de convergência do UK GAAP para o padrão IFRS não tem gerado tanta polêmica quanto em outros países de tradição jurídica romano-germânica, cheios de regras, com forte regulamentação do Estado e, não raro, com sistemas tributários altamente complexos e submetidos a uma ampla gama de princípios que não ornaram com a nova Contabilidade²⁸⁹.

Similarmente a Portugal, o Reino Unido procurou buscar regras para assegurar a neutralidade tributária aos seus contribuintes, em virtude do processo de convergência/harmonização, que se iniciou em 2005, por meio da mitigação dos efeitos

²⁸⁹ Op. Cit., p. 288.

tributários pelo prazo de dez anos ou por meio de controles auxiliares para neutralização, a exemplo do RTT no Brasil.

1.13 China

Na China, o processo de convergência foi concluído em 2006, sendo obrigatória a adoção do padrão IFRS para as empresas listadas em bolsas de valores. A partir de 2012, todas as entidades chinesas obrigadas a manter escrituração contábil ficam sujeitas à adoção do padrão IFRS, tal como sucede no Brasil²⁹⁰.

A tributação da renda na China, tradicionalmente, tem se servido das informações apresentadas pela Contabilidade. O sistema tributário chinês foi altamente influenciado pela abertura cognitiva do IFRS, não tendo lá havido grandes problemas de adaptação, mas apenas alguns ajustes de ordem contábil para efeito da apuração do lucro societário.

1.14 Coreia do Sul

Na Coreia do Sul, a exemplo da grande maioria dos países do mundo, o lucro societário constitui o ponto de partida para a apuração do lucro tributário, havendo, no entanto, ajustes a serem realizados. Os IFRS vieram em 2007 e passaram a ser adotados obrigatória e irrestritamente a partir de 2009²⁹¹.

Todavia, vale esclarecer que os padrões internacionais na Coreia do Sul devem ser observados obrigatoriamente apenas pelas empresas listadas em bolsas de valores, instituições financeiras não listadas e empresas controladas pelo governo. Para as demais empresas, não é obrigatório o uso dos padrões internacionais, podendo elas fazer uso do padrão contábil sul-coreano.

Tal como no Brasil, na Coreia do Sul, o governo tratou de editar leis visando a regulamentar os efeitos tributários decorrentes do processo de convergência/harmonização, buscando a neutralidade tributária e evitar distorções bruscas de carga tributária entre empresas que adotam e que não adotam o padrão IFRS.

²⁹⁰ Op. Cit., p. 289.

²⁹¹ Op. Cit., pp. 290-291.

No entanto, a legislação sul-coreana, ao contrário da brasileira, não contém uma *cláusula geral* de neutralidade tributária²⁹², tendo cuidado, na verdade, de regular casos específicos em que a adoção ou não dos padrões internacionais pudesse gerar distorções (*e.g.* depreciação de ativos tangíveis).

1.15 Austrália

Renato Nunes assevera que a Austrália é um país onde o sistema tributário é *independente* dos demonstrativos financeiros produzidos pela Contabilidade, havendo, dessa forma, normas tributárias autônomas para a apuração do lucro tributável. Todavia, o governo australiano tem buscado mudar esse padrão, para estabelecer um grau maior de dependência entre a Contabilidade e o sistema tributário²⁹³.

Em 2002, a Austrália anunciou sua intenção de adotar o padrão IFRS a partir de 2005, que abrangeria demonstrações individuais e consolidadas, bem como seria de observância obrigatória para todas as empresas irrestritamente, mas que, ao final, acabou por não se aplicar às pequenas e médias, para as quais deveria ser observado o padrão contábil local.

Do ponto de vista tributário, a Austrália, diferentemente da grande maioria dos países do mundo, não se ocupou de editar uma lei tributária para efeito de regulamentação dos efeitos decorrentes da mudança contábil, talvez porque naquele país, mesmo tendo o governo australiano já sinalizado em sentido contrário, ainda remanesce a relação de independência entre a contabilidade societária e o sistema tributário.

1.16 África do Sul

O processo de convergência/harmonização na África do Sul iniciou-se em 1993, bem mais cedo do que em vários outros países do mundo, tendo adotado o IFRS, em definitivo, a partir de 2004, e sendo obrigatória sua utilização a partir de 2005, para as empresas listadas e estatais, tanto nos balanços consolidados quanto nos individuais.

²⁹² No caso brasileiro, referida *cláusula geral de neutralidade* está prevista no artigo 58, da Lei nº. 12.973/2014.

²⁹³ Op. Cit., pp. 292-293.

Para os outros tipos de sociedades, foi criado um regime contábil específico, mas espera-se que seja ele substituído pelos padrões internacionais²⁹⁴.

A África do Sul adota regime de dependência, isto é, os demonstrativos financeiros constituem o ponto de partida para a apuração do lucro tributável, de modo que a alteração do padrão contábil local para o IFRS – por certo – causará impactos tributários.

Até o momento, não se tem conhecimento de edição de nenhuma lei específica para reger os efeitos tributários inerentes à adoção dos IFRS.

1.17 Canadá

No Canadá, diferentemente dos outros países, existe uma margem maior de liberdade outorgada aos contribuintes para a eleição do método de apuração do lucro tributável, desde que, obviamente, sejam seguidas as normas jurídicas pertinentes²⁹⁵.

Segundo a Seção 9, do *Income Tax Act*, lá se define que a renda tributável das empresas equivale ao lucro do exercício das empresas e da exploração de seus bens e direitos, todavia, o conceito de lucro propriamente não é definido por esta normatização.

Brian J. Arnold relata que o lucro a ser observado corresponde ao valor líquido das receitas, excluídas as despesas, em conformidade com os princípios de contabilidade comercial. Contudo, esse autor esclarece – com base num precedente jurisprudencial – que a definição do lucro tributável é uma questão que compete à lei definir, não devendo a prática contábil interferir, tampouco prevalecer. Esclarece também que o contribuinte é livre para apurar o lucro tributável, desde que seja consistente com o *Income Tax Act* ou com as práticas contábeis geralmente aceitas, mas sendo estas, na verdade, não leis, mas tão somente nortes que podem auxiliar o contribuinte²⁹⁶.

Em 2008, o Canadá optou por aderir ao padrão IFRS, sendo a adesão a este padrão obrigatória para as empresas listadas a partir de 2011, tanto para as demonstrações financeiras individuais quanto para as consolidadas. Para as demais empresas, é facultada a utilização do padrão contábil local.

²⁹⁴ Op. Cit., p. 294.

²⁹⁵ Op. Cit., pp. 294-296.

²⁹⁶ ARNOLD, Brian J; AULT, Hugh J. **Comparative income taxation: a structural analysis**, 3th ed. Alphen: Kluwer, 2010, pp. 38-39.

No Canadá, não houve grande preocupação em se tratar dos efeitos tributários da mudança para o padrão IFRS, até porque os contribuintes canadenses são livres para adotarem os padrões legais que quiserem para efeito de apuração do lucro tributável. Vale frisar que – no Canadá – as normas contábeis, veiculadas pelo padrão IFRS, não podem “passar por cima” das normas tributárias em vigor.

O curioso da experiência canadense é que ela adota tanto um padrão de dependência quanto de independência, pois pode o contribuinte, ao mesmo tempo, depender ou não da Contabilidade para efeito de apuração do lucro tributável, a depender da metodologia de cálculo que ele adotar.

E mesmo para os contribuintes obrigados à adoção do padrão IFRS para fins contábeis, não são eles obrigados a adotá-lo para fins tributários.

1.18 Costa Rica

Curiosamente, aponta Renato Nunes que a Costa Rica é o país que há mais tempo adota os padrões internacionais de Contabilidade. Desde o ano 2000, todas as empresas costa-riquenhas, com exceção das empresas públicas, já eram obrigadas a adotar o padrão IFRS.

Como na Costa Rica adota-se um sistema de quase dependência das normas tributárias em relação às demonstrações financeiras e, por assim ser, o lucro constituído via IFRS constitui o ponto de partida para a apuração do lucro tributável, surtindo efeitos diretamente sobre a tributação, a menos que haja lei tributária estabelecendo regra específica em sentido diverso²⁹⁷.

1.19 Chile

Por fim, no que tange ao Chile, desde 2005, o país se encontra dentro do processo de convergência/harmonização. Os bancos estão sujeitos à adoção do IFRS desde 2008, e as empresas listadas, desde 2009. A partir de 2013, todas as empresas chilenas que mantiverem

²⁹⁷ Op. Cit., p. 297.

escrituração contábil serão obrigadas a adotar os padrões internacionais, não só para os balanços consolidados, mas também para os individuais²⁹⁸.

No Chile, como na maioria dos países do mundo, o lucro apurado pela contabilidade societária constitui o ponto de partida para a apuração do lucro tributável, mas há ajustes que devem ser realizados de modo que o lucro societário se torne compatível com os objetivos da tributação.

Apesar de não haver, até o momento, lei específica regendo os efeitos tributários oriundos da virada contábil, o Fisco chileno pronunciou-se oficialmente alertando que as mudanças contábeis não iriam causar impactos tributários, anunciando uma desejável neutralidade tributária.

Ocorre que não existem padrões claros e precisos orientando os contribuintes a respeito dos termos em que essa neutralidade se daria, se haveria necessidade de se manter controles paralelos, se haveria a possibilidade de se utilizar o padrão contábil local para efeito de apuração do imposto de renda etc.

Não se sabe, ao certo, se o Chile manterá ou não alguma relação de dependência ou independência da nova Contabilidade para efeitos de tributação.

1.20 Sinopse

A partir desse breve panorama, apresentado com base no direito comparado e na posição de profissionais de Contabilidade e Finanças, pode-se seguramente afirmar que o nível de complexidade, aceitação ou resistência e prazos de conclusão, processo de convergência/harmonização, bem como os problemas inerentes a esse processo variam significativamente ao redor do mundo, uma vez que cada país apresenta características bem peculiares tanto no que tange ao modelo contábil local quanto ao sistema tributário.

Conforme examinado no capítulo I, os padrões contábeis de cada país variam muito por conta de fatores políticos, sociais, econômicos, jurídicos e, até mesmo, religiosos, de modo que para cada um deles podem surgir problemas de convergência/harmonização completamente diversos, uns mais graves e outros menos.

²⁹⁸ Op. Cit., pp. 297-299.

Nessa linha, pode-se dizer que existem países que tiveram uma facilidade maior na implementação do processo de harmonização, que, normalmente, são os países que adotam o modelo de *common law* (e.g. Reino Unido), uma vez que a Contabilidade desses países é tradicionalmente mais fluida e informativa, apoiada em princípios e com maior grau de subjetividade, que se assemelham à proposta do IFRS.

Para esses casos, é baixa a probabilidade de ocorrerem problemas tributários que reclamem adaptações e alterações legais radicais, bastando, muitas vezes, algumas normatizações prevendo ajustes de alguns efeitos tributários específicos da mudança contábil em livros paralelos. A questão maior fica por conta de se decidir quais empresas deverão aderir (listadas, não listadas, governamentais etc.) e se deverão adotar o IFRS nos balanços internos e consolidados.

Por outro lado, existem países que, em sua maioria, adotam o regime de *code law*, onde, teoricamente, a adoção do IFRS poderia produzir efeitos maiores e mais complexos na tributação da renda, mas que, simplesmente, não atribuíram muita importância ao problema. Um bom exemplo é Portugal, que detinha historicamente um regime de dependência entre a contabilidade e a tributação e simplesmente decidiu por manter o IFRS como ponto de partida para a determinação do lucro tributável.

Para efeito de mitigação dos efeitos na tributação, foi estabelecido, pela legislação portuguesa, um prazo de cinco anos (como se fosse uma *vacatio legis*) para que os contribuintes pudessem se adaptar às mudanças. Findo esse prazo, o padrão IFRS será seguido diretamente para fins de tributação, partindo-se da premissa que os contribuintes, já cientes nesse meio termo, já estariam preparados o suficiente para suportar os efeitos correspondentes na tributação.

Por outro lado, existem países que registraram preocupação bem maior com relação aos efeitos da virada contábil (Alemanha, Suécia, Áustria, Bélgica, Holanda, Índia e Nova Zelândia), pois estavam eles prevendo consequências mais significativas na tributação.

Alguns estudiosos desses países, inclusive, listaram os possíveis efeitos tributários que poderiam advir da mudança contábil, já se antecipando e sugerindo alternativas ou alterações legais para a proteção dos contribuintes.

Para esses países que externaram preocupações maiores, foi pensado, num primeiro momento, quais empresas seriam obrigadas a aderir ou não ao padrão IFRS (listadas ou não) e se seria possível a adoção deste padrão apenas para os balanços consolidados, mantendo-

se, para os balanços internos, o padrão contábil local que, inclusive, poderia ser utilizado para efeito de apuração do lucro tributável.

Há países, como a Alemanha, que externam grande preocupação com a manutenção de princípios tributários relevantes em face da virada contábil, como os da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, tendo suas contabilidades apoiadas fundamentalmente nos princípios da *prudência* e da *realidade*. Conseqüentemente, para esses países, só há se falar em tributação de *lucros realizados*, o que difere bastante da proposta do IFRS.

Além disso, a Contabilidade desses países refuta a utilização de dados *subjetivos* e sujeitos a altos índices de *flutuação valorativa* ao sabor das circunstâncias do mercado, preferindo dados mais seguros, isto é, *objetivos* e *realizados*, que possam imprimir maior certeza de direito e maior segurança jurídica.

Há reclamação também no que tange à matéria de *compliance*, uma vez que, sendo o IFRS complexo e distante dos regimes jurídicos tributários, haverá necessidade de escrituração de livros paralelos de controle, aumentando os custos de conformidade ou, até mesmo, necessidade de se manter dois balanços independentes.

Em alguns casos houve também repulsa à ideia de associar, à tributação, regras contábeis criadas por órgãos privados, com apoio no argumento de que a tributação é regida pelo princípio da legalidade, de modo que todas as regras e princípios inerentes à tributação deveriam ser editadas pelo Estado, por meio de lei, não se admitindo regulamentações expedidas por órgãos de direito privado.

Já em outros países, os estudiosos foram mais detalhistas, procurando esmiuçar os pontos em que as contabilidades local e internacional poderiam ser incompatíveis para, a partir daí, imaginar quais seriam as possíveis questões tributárias que poderiam surgir e, ao final, propor alternativas para neutralizar ou mitigar esses efeitos.

De um modo geral, abstraindo-se os impactos mais específicos de cada país, pode-se dizer que os principais problemas tributários (em especial na tributação da renda) apresentados nos estudos examinados quanto à adoção do IFRS têm as seguintes “raízes comuns”:

a) *Subjetividade* na avaliação contábil – avaliação a valores justos e presentes, diferentes dos valores históricos e de mercado, o que não é compatível com os fins da tributação, porque esta prefere usar dados mais seguros e objetivos.

b) *Volatilidade* do padrão IFRS – este padrão acompanha a economia e, estando esta sujeita às oscilações de mercado, a Contabilidade deverá acompanhá-la, causando efeitos indesejados na tributação (efeito “montanha-russa”).

c) *Timing* – como os critérios de reconhecimento de receitas e despesas entre IFRS e sistemas tributários, ao redor do mundo, variam bastante, poderá haver descompasso entre o momento da tributação de resultados contábeis e o momento em que estes se encontrarem realizados, o que resulta em descapitalização da empresa, pois terá ela de se valer de outros recursos para fazer frente ao imposto.

d) Tributação de lucros meramente potenciais, não realizados, lembrando que, conforme visto no capítulo I, o IFRS baseia-se num critério subjetivo de julgamento, de modo que a escrituração de eventos econômicos pode ser feita levando-se em conta a mera *probabilidade* (frise-se, responsável, mas não infalível) de virem a existir e não a certeza. Já nos manifestamos, no capítulo IV, de modo contrário a esta tributação, porquanto não autorizada pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro;

e) Ofensa aos princípios contábeis da *prudência* e da *realidade*, importantes para manter o respeito aos princípios da igualdade, capacidade contributiva, certeza do direito e segurança jurídica.

f) Possibilidade de alterações maiores ou menores, a depender do setor da economia em que as empresas atuam, de modo que duas ou mais empresas de ramos diferentes, com a mesma capacidade contributiva ou semelhante, podem ter cargas tributárias distintas, causando distorções ao princípio da isonomia.

g) Aumento ou perda de arrecadação em determinados países, o que pode gerar impactos orçamentários.

h) No caso da Bélgica, perda de *competitividade fiscal* em relação a outros países-membro da União Europeia, uma vez que a adoção do IFRS naquele país – conforme simulações de mensuração de impactos fiscais - surtiu aumento de carga tributária.

No entanto, não se pode ignorar que alguns estudiosos examinados no tópico precedente apontaram efeitos positivos na adoção do IFRS como ponto de partida para a apuração do lucro tributável, como maior nível de transparência e compreensão dos demonstrativos financeiros, contribuindo para a redução das assimetrias e problemas de interpretação contábil antes existentes por conta dos múltiplos padrões contábeis ao redor do mundo.

Ou seja, em tendo o lucro tributário como ponto de partida o lucro societário apurado pela contabilidade IFRS, os investidores internacionais terão maior facilidade de compreender a sua apuração.

Além disso, a adoção do IFRS para fins de tributação dispensaria a existência de uma contabilidade tributária paralela, o que contribui para a simplificação do cumprimento dos deveres tributários instrumentais, auxiliando na redução dos custos de conformidade.

Em relação aos problemas apontados, vale destacar que algumas alternativas de neutralização ou mitigação dos efeitos tributários decorrentes da virada contábil foram apontadas pelos estudos examinados no tópico anterior, a saber:

1) Criação de contas de reservas de lucros não realizados, que poderiam passar ao largo da tributação.

2) Separação de receitas e despesas não escrituradas contabilmente que podem ser paralelamente levadas em conta na apuração dos resultados tributáveis.

3) Utilização do padrão IFRS, apenas nos balanços consolidados, para as empresas listadas ou de grande porte. Utilização do padrão contábil local para efeito de apuração do lucro tributável.

4) Edição de lei específica conferindo tratamentos tributários para cada um dos efeitos decorrentes da virada contábil, com a criação de livros contábeis paralelos ou contas de ajustes para a escrituração de adições, exclusões e compensações a serem computadas na apuração do lucro tributável, para torná-lo compatível ao sistema normativo e manter a desejada neutralidade tributária.

5) Redução da alíquota do imposto de renda para mitigar os efeitos do aumento da base de cálculo.

6) Diferimento na adoção do padrão IFRS para efeitos tributários.

7) Possibilidade de o contribuinte escolher o critério contábil que ele preferir para efeito de apuração do lucro tributável e recolhimento do imposto de renda.

Ou seja, apesar de existirem uma série de pontos de conflito entre IFRS e tributação da renda, fato é que existem alternativas para neutralizar ou mitigar esses problemas, cuja adoção de uma ou de outra é questão que dependerá do sistema normativo de cada país, mormente de sua política fiscal, questões de praticabilidade etc.

A tendência – ao menos no longo prazo – é que os critérios contábeis ao redor do mundo harmonizem-se com as práticas internacionais, de modo a reduzir as assimetrias. Fato

é que, levando em conta um mundo altamente integrado, em que há muitos negócios realizados em nível global, quanto menor o nível de assimetria contábil (inclusive na tributação) melhor.

Nessa linha, tentativas no sentido de reduzir as discrepâncias na apuração de bases de cálculo do imposto de renda ao redor do mundo são bem-vindas, mas lembrando que esse problema é impossível de ser totalmente equacionado, uma vez que há diversas variáveis relevantes para cada país, que impossibilitam esse fenômeno, como diversidade de sistemas tributários e tradições jurídicas, políticas fiscais diferentes, necessidades de arrecadação tributária diferentes etc.

No entanto, vale registrar que, na Europa, já existem estudos buscando – em relação aos países-membros – critérios para estabelecer uma base de cálculo comum para o imposto de renda, de modo a evitar que existam disparidades abruptas nas cargas tributárias associadas tão somente à adoção de critérios contábeis diversos.

É o que se passa a examinar no tópico seguinte.

2 CCCTB – *Common Consolidated Corporate Tax Base* X IFRS – A busca por uma base de cálculo padrão para efeitos tributários entre os países europeus e sua relação com o modelo IFRS

A base de cálculo comum e consolidada do imposto de renda das pessoas jurídicas na Europa (*Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB*) foi uma iniciativa da União Europeia ocorrida em 2011, que corresponde a um conjunto de normas que têm por objeto estabelecer uma base de cálculo única e consolidada, para efeito de recolhimento do imposto de renda, em relação às empresas que realizam negócios em diversos países-membros, o que é muito mais fácil do que apurar diversas bases de cálculo e levar em conta a legislação tributária de cada país-membro.

Além disso, a CCCTB permite a utilização de apenas uma única declaração de rendimentos consolidada para efeito de apuração da renda tributável, sendo esta imputada proporcionalmente a cada um dos estabelecimentos da empresa em cada país-membro, de

modo que cada um deles poderá aplicar a sua alíquota interna vigente sobre a(s) renda(s) imputada ao(s) estabelecimento(s) que estiverem na sua jurisdição²⁹⁹.

Devido à alta complexidade do assunto e às múltiplas variáveis contábeis e jurídicas existentes entre os vinte e oito países-membro, o projeto da CCCTB foi discutido amplamente num conselho criado para esse fim, durante quatro anos, mas sem grandes esforços para sua implementação.

Em 2015, o tema foi revisitado, mas com maior vigor, pois, além da necessidade de harmonização contábil, estavam em voga, naquele momento (e até hoje), outras questões de igual ou, até mesmo, maior relevância, como o combate maciço à evasão fiscal internacional e a edição do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), lançando pela OCDE.

Nessa linha, não há dúvida de que a adoção de uma base de cálculo comum para o imposto de renda, em todos os países-membros da União Europeia, certamente contribuiria para um controle e uma fiscalização maiores dos chamados planejamentos tributários “agressivos”.

Além disso, a CCCTB, ao estabelecer uma base de cálculo comum para o imposto de renda, cortará os conflitos de qualificação entre países signatários de acordos internacionais e brechas existentes nas leis tributárias dos países-membros, contribuindo, também, para uma simplificação maior em relação às normas que tratam dos preços de transferência.

Em 2016, a expectativa é de que a CCCTB se torne obrigatória, principalmente para as empresas multinacionais, uma vez que são elas que, comumente, mais se utilizam de planejamentos tributários mais arrojados, explorando a legislação tributária de diversos países, buscando sempre brechas e alternativas para estruturar os seus negócios da maneira menos onerosa do ponto de vista tributário.

²⁹⁹ “The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) is a single set of rules that companies operating within the EU could use to calculate their taxable profits. In other words, a company would have to comply with just one EU system for computing its taxable income, rather than different rules in each Member State in which they operate. In addition, groups using the CCCTB would be able to file a single consolidated tax return for the whole of their activity in the EU. The consolidated taxable profits of the group would be shared out to the individual companies by a simple formula. That way, each Member State can then tax the profits of the companies in its state at their own national tax rate (just like today).” Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-cctb_en>. Acesso em: 25/09/2016.

Nesse ponto, especificamente, é que entraria o IFRS, que poderia emprestar seus conceitos e princípios para efeito de determinação de uma base de cálculo consolidada do imposto de renda, o que, no nosso sentir, faria algum sentido, uma vez que a tendência natural, no longo prazo, é a de os países, na sua maioria, utilizarem a contabilidade IFRS para a definição do lucro tributável, com ou sem ajustes.

A ideia da CCCTB – a exemplo de qualquer modelo – conta com vantagens e desvantagens na sua adoção. As vantagens são as seguintes:

1) Redução de obstáculos e assimetrias de ordem fiscal e contábil-fiscal nas relações internacionais (*cross-borders*).

2) Simplificação na apuração do imposto de renda, pois, ao invés de se obedecer à legislação de cada país onde houver atividade econômica, basta aplicar, para todos eles, os mesmos critérios de apuração da base de cálculo tributável.

3) Remoção de distorções na competitividade fiscal entre os países-membros, já que todos contarão com a mesma base de cálculo do imposto, variando, entre eles, apenas as alíquotas a serem aplicadas.

4) Redução dos custos de conformidade, o que facilitará a vida do investidor que pretender realizar negócios nos países europeus.

No entanto, a CCCTB também encontra aspectos negativos, a saber:

1) Invasão à soberania fiscal dos países, que teriam liberdade para dispor da maneira que melhor lhes aprouver – nos seus respectivos territórios – em matéria de regimes tributários.

2) Neutralização de incentivos fiscais para a atração de investidores e redução da competitividade fiscal, como é o caso, notadamente, da Irlanda.

3) Impactos significativos na arrecadação tributária de alguns países (podendo alguns países arrecadar mais e outros menos), situação que cria problemas de natureza orçamentária.

4) Aumento na carga tributária de diversas empresas, o que pode corresponder a uma ofensa ao princípio da neutralidade tributária.

Acredita-se que a CCCTB – tendo em vista o embalo que lhe foi proporcionado pelo BEPS – possa vir a ser implementada em alguns países da União Europeia, mas por certo encontrará resistência da parte de alguns, principalmente, daqueles que possuem benefícios fiscais para a atração de investidores estrangeiros.

3 A experiência brasileira – Os problemas tributários vivenciados quando da instauração do processo de convergência. As correntes doutrinárias formadas até o momento

A exemplo de outros países do mundo, o Brasil, quando do início do processo de convergência/harmonização, externou uma série de preocupações em relação à adoção do IFRS como ponto de partida para a apuração de tributos (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL).

Todas as preocupações, dúvidas e receios externados foram citados no capítulo IV, quando foi abordada a neutralidade tributária das alterações contábeis e o Regime Tributário de Transição – RTT. Hoje, boa parte dessas questões já foi resolvida pela Lei n.º 12.973/2014, que será examinada mais adiante, neste capítulo, assim como outras questões correlatas (*e.g.* lacunas da referida lei).

Apenas para que não se perca de vista, o Brasil externou muitas das preocupações já externadas pelos outros países, como:

- 1) Impossibilidade de adoção de valores justos e valores presentes para efeito de tributação.
- 2) Impossibilidade de tributação de lucros não realizados, o que poderia configurar ofensa ao princípio da capacidade contributiva.
- 3) A tributação da renda só pode se dar por meio do acréscimo de patrimônio jurídico (regido pelo direito civil) e não pela variação de um patrimônio regido pelo direito contábil com apoio em premissas econômicas.
- 4) Efeitos da nova Contabilidade na dedutibilidade do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura.
- 5) Efeitos da nova Contabilidade para a definição do limite de distribuição de dividendos isentos de imposto de renda.
- 6) Efeitos da nova Contabilidade para a definição do valor a ser pago, aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio – JCP.
- 7) Definição das regras de subcapitalização.
- 8) Cálculo e dedutibilidade da depreciação.
- 9) Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial – MEP sob a égide do novo regime contábil: permaneceriam estes sem efeitos tributários?

10) Outros aspectos específicos, como revogação de contas da Contabilidade antiga e aproveitamento dos respectivos saldos.

A primeira alternativa apresentada pela legislação brasileira, diferente da experiência vivenciada por outros países do mundo, foi a edição de uma norma que conferiu *neutralidade tributária geral* para todas as alterações contábeis, sem tratamento específico de uma ou outra, apenas a necessidade de adoção de livros contábeis ou fiscais apartados para efeito de registro dos possíveis impactos sobre a tributação³⁰⁰.

A ideia era que, até ser editada lei tributária específica para disciplinar os efeitos de cada mudança sobre a tributação, não poderia haver qualquer impacto a maior ou a menor na carga tributária. Usavam-se, para efeito de tributação, as regras e os princípios contábeis vigentes até 31.12.2007 (“velha Contabilidade”).

O modelo de neutralidade geral foi posteriormente substituído pelo Regime Tributário de Transição – RTT, que estabeleceu que as novas formas de contabilização de receitas, custos e despesas via IFRS seriam neutras para efeito de tributação, devendo os efeitos das alterações ser registrados num livro paralelo de transição denominado FCONT.

Tal como já abordado, num primeiro momento, a doutrina tributária brasileira registrou forte oposição à utilização da nova Contabilidade para efeito de definição do lucro tributável, ao argumento de que ela não se harmonizava com o sistema tributário em vigor, em especial, com o artigo 43, do CTN, uma vez que o fato gerador do imposto de renda se restringe ao acréscimo patrimonial devidamente realizado.

Por outro lado, tal como já explicado, Luís Eduardo Schoueri e Vinícius Feliciano Tersi³⁰¹, estudando a matéria ainda na pendência do Regime Tributário de Transição, concluíram ser perfeitamente possível a adoção de um patrimônio regido por diretrizes econômicas servir aos propósitos da tributação, uma vez que a nova Contabilidade foi objeto de positividade sendo, portanto, jurídica.

No nosso entendimento, a tributação diretamente sobre a nova Contabilidade deve ser vista com parcimônia, só sendo autorizada em casos específicos, em que existir uma maior segurança (especialmente rendimentos produzidos pela nova Contabilidade oriundos

³⁰⁰ Conforme artigo 177, parágrafo 7º, da Lei nº. 6.404/76, com a redação dada pela Lei nº. 11.638/2007.

³⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinícius F. As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender o RTT significa obter Neutralidade Tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011.

de estimativas de mercados controlados, em que é possível ter acesso a dados e preços mais precisos, sem grande flutuação valorimétrica). Há, também, necessidade de o julgamento contábil ser responsável, de modo que os eventos objeto de contabilização sejam realmente possíveis de existir, irradiando seus efeitos econômicos. Fora desse cenário, entendemos que a adoção do princípio da realização da renda é medida que se impõe.

4 A visão dos contabilistas acerca da efetividade do padrão contábil IFRS para efeito de tributação da renda

Assim como os juristas, vários contabilistas apresentaram estudos sobre o assunto objeto desta dissertação, tendo externado diversas preocupações em relação à efetividade do padrão IFRS, em si mesmo, e a eventuais questões contábeis que poderiam dele advir e produzir efeitos em matéria de tributação.

No Brasil, pode-se citar o estudo de Ricardo Garcia de Souza, que identificou barreiras à adoção do IFRS, pelo Brasil, de diversas ordens. O trabalho desse autor é interessante porque detém *base empírica*, isto é, foi realizado a partir de uma pesquisa envolvendo diversos profissionais e acadêmicos destacados, todos eles atuantes na área de Contabilidade, no Brasil, justamente para identificar – por meio de entrevistas junto a essas pessoas – quais seriam, na visão delas, os principais obstáculos a serem enfrentados na adoção das normas internacionais de Contabilidade³⁰².

Interessante destacar que Souza colheu as opiniões dos mais respeitados profissionais e acadêmicos de Ciências Contábeis do Brasil, praticamente a elite contábil pensante do país, que estão identificados na tabela abaixo³⁰³.

Tabela 2 – Relação de acadêmicos e profissionais de Contabilidade entrevistados

Nome	Área de Atuação	Sumário das Qualificações
Sérgio de Iudicibus	Acadêmica	Professor em cursos de mestrado e doutorado da Universidade de São Paulo – USP e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Ex-presidente

³⁰² SOUZA, Ricardo Garcia de. **Normas internacionais de contabilidade: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil.** 2009. Dissertação de Mestrado - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2009, p. 66.

³⁰³ Op. Cit., pp. 66-68. Algumas das pessoas constantes do quadro transcrito não foram entrevistadas por RICARDO GARCIA DE SOUZA em virtude de problemas de agenda.

Nome	Área de Atuação	Sumário das Qualificações
		da FIPECAFI. Autor de livros de Contabilidade e artigos para revistas nacionais e internacionais.
L. Nelson G. de Carvalho	Acadêmica	Professor da USP, pesquisador e diretor da FIPECAFI, ex-presidente do Conselho Consultivo de Normas do IASB, membro do Conselho Consultivo do <i>Auditing and Assurance Standards Board</i> – NY (IAASB).
Edmir Lopes de Carvalho	Acadêmica e Consultoria	Consultor e instrutor em treinamentos sobre IFRS e professor da Universidade Mackenzie, FIPECAFI e Fundação Instituto de Administração (FIA). Diretor de Normas Internacionais da Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC).
Alexsandro Broedel Lopes	Acadêmica	Professor de Contabilidade e Finanças em cursos de graduação e pós-graduação da USP.
Haroldo R. Levy Neto	Consultoria	Representante da APIMEC junto ao CPC, coordenador do Comitê de Orientação para Divulgação de Informações ao Mercado (CODIM) e vice-coordenador de Relações Institucionais do CPC.
Clovis Ailton Madeira	Auditoria e acadêmica	Sócio da Directas Auditores, ex-presidente da ANEFAC. <i>Chapter</i> em São Paulo do <i>Institute of Management Accountants</i> (IMA) e professor em cursos de pós-graduação.
Oswaldo Roberto Nieto	Auditoria e acadêmica	Sócio-fundador da Baker Tilly Brasil, com experiência também na área acadêmica como professor da Fundação Getúlio Vargas e membro do comitê de assuntos internacionais do CFC.
Bruce Mescher	Auditoria	Sócio da Deloitte – líder do grupo Global IFRS & Offering Services, com 17 anos de experiência. Profundo conhecedor de IFRS e US-GAAP.
Mateus de Lima Soares	Auditoria	Sócio da BDO Trevisan, com ampla experiência em normas internacionais de Contabilidade.
Ana Maria Elorrieta	Auditoria	Sócia da Price Waterhouse e presidente do IBRACON.
Ricardo Suiter	Consultoria	Gerente de Projetos na Accenture, com larga experiência em

Nome	Área de Atuação	Sumário das Qualificações
		consultoria para a implementação de IFRS.
Rubens André Bueno e Miris Nascimento	Empresas	Gerente de Controladoria e <i>reporting</i> de Controles Internos da Rhodia – Experiência em IFRS desde 2005.
Sérgio Araujo	Empresas	Gerente de Contabilidade Geral da Serasa Experian.
José Vanderlei de Souza e Julio Cesar	Empresas	Gerente de Contabilidade e Supervisor de Contabilidade da BIC Brasil S.A. Experiência com IFRS desde 2006.
Gustavo Angeli Piva	Empresas	Superintendente de Normas e Estudos Contábeis do Itaú-Unibanco, com ampla experiência em IFRS e US-GAAP.

Fonte: SOUZA, Ricardo Garcia de. **Normas internacionais de contabilidade**: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil. 2009. Dissertação de Mestrado - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2009.

Para conferir maior objetividade às entrevistas, Ricardo Garcia de Souza estabeleceu que os entrevistados deveriam – de acordo com as suas visões e experiências acadêmicas e profissionais/pessoais, atribuir pesos aos problemas que foram listados e padronizados em quadros elaborados na sua dissertação. E resumo, no quadro 5, foram listados os seguintes problemas (muitos dos quais já foram abordados ao longo deste trabalho)³⁰⁴:

1) QMO – Qualificação da Mão de Obra – preocupações com relação aos profissionais de Contabilidade, para atender e obedecer às novas normas contábeis.

2) SUB – Princípios x Regras (subjetividade) – preocupações com a transição de um regime baseado em regras claras e específicas para um regime embasado em princípios.

3) FIS - Influência da legislação fiscal sobre a contabilidade – influência da legislação fiscal no processo decisório dos contadores, que podem ser induzidos a optar por caminhos que resultem num menor impacto tributário ou menor risco de impacto tributário.

4) JUR – Influência do Sistema Jurídico – conflitos entre o sistema contábil, regido por princípios (essência econômica) com o sistema jurídico, baseado em regras (forma jurídica).

5) PLU – Envolvimento de outras áreas da empresa – maior participação de outras áreas da empresa para a correta mensuração e evidenciação das informações contábeis.

6) GUI – Falta de orientação – falta de material detalhado, com exemplos práticos e definições mais claras quanto à aplicação de princípios.

³⁰⁴ Op. Cit., p. 73.

7) INS – Questões institucionais – atuação de órgãos reguladores em termos de normatização e fiscalização.

8) VEL – Velocidade na adoção das mudanças – exiguidade do prazo para a total convergência das normas brasileiras aos padrões IFRS.

9) IDI – Barreiras de idioma/problemas de tradução – falta de domínio do idioma inglês, pelos profissionais da Contabilidade, para a leitura dos textos originais e imprecisões na tradução de normas contábeis para o português.

10) CUL – Barreira cultural – diferenças entre a cultura brasileira e a cultura dos países europeus, que tiveram atuação mais direta na elaboração do padrão IFRS.

No quadro 6, foram destacados os seguintes problemas³⁰⁵:

1) TRE – Dificuldades/Necessidade de treinamento – falta de instrutores preparados para o treinamento dos contadores.

2) ENS – Deficiência no ensino da Contabilidade – inadequação nos currículos das universidades, falta de professores preparados e deficiência na distribuição geográfica desses profissionais no Brasil.

3) RES – Resistência à mudança por parte dos profissionais atuais - falta de interesse de mudar.

4) GER – Gerenciamento de resultados – maior possibilidade de manipulação dos resultados, utilizando-se de maior subjetividade como espaço de manobra para atingir resultados desejados.

5) AUT – Autorregulação – adoção espontânea e interesse das empresas em se adaptarem ao novo modelo contábil.

6) PAR – Necessidade de maior participação dos profissionais de Contabilidade no processo de definição das normas contábeis.

7) ECO – Ambiente Econômico – momento atual da economia e os seus efeitos sobre a mudança em curso.

8) OPO – Oportunidade para os profissionais de Contabilidade se valorizarem.

9) PRO – Imposição do proprietário/controlador – determinação de menor grau de transparência na divulgação das informações contábeis.

10) REP – Maior responsabilidade para os profissionais em decorrência do exercício do julgamento. Necessidade de fundamentação das decisões tomadas.

³⁰⁵ Op. Cit., p. 74.

11) CUS – Custos para implementação da mudança – adaptação de sistemas, consultorias e maiores gastos com publicação maior de dados nos balanços.

Por fim, no quadro 7 foram apontados os seguintes problemas³⁰⁶:

1) EXE – Adoção de uma postura de executivo – necessidade de analisar e decidir com base nas melhores informações possíveis.

2) APR – Capacidade de aprender, pensar, construir raciocínios.

3) MUL – Conhecimento multidisciplinar – Finanças, Economia, Direito etc.

4) NEG – Maior conhecimento do negócio da empresa.

5) ABE – Abertura para novas ideias.

Fixados os nortes das entrevistas, tendo elas sido realizadas e coletado todo o material correspondente, ao final, os problemas apontados pelos entrevistados como sendo os mais preocupantes são os seguintes, nessa ordem³⁰⁷:

1) SUB – Subjetividade;

2) QMO – Qualificação da mão de obra;

3) FIS – Influência da legislação fiscal;

4) JUR – Influência do sistema jurídico;

5) PLU – Envolvimento de outras áreas da empresa;

6) GUI – Falta de orientação detalhada;

7) INS – Questões institucionais;

8) VEL – Velocidade na adoção das mudanças;

9) CUL – Barreiras culturais;

10) IDI – Problemas de tradução/barreiras de idioma;

11) ENS – Deficiências no ensino de Contabilidade;

12) CUS – Custo para implementação da mudança;

13) OPO – Oportunidade de correntes de mudança.

De se reparar que os problemas verificados pelos contabilistas para efeitos de adaptação da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais também exercem influência em matéria de tributação, merecendo destaque a questão da subjetividade, da influência da legislação tributária sobre o direito contábil e a influência do sistema jurídico (disparidade entre os sistemas contábil e jurídico).

³⁰⁶ Op. Cit., p. 75.

³⁰⁷ Op. Cit., p.79.

Outro ponto que chama a atenção é a necessidade de maior qualificação da mão de obra. Para os acadêmicos de Ciências Contábeis, haverá a necessidade de mudança da grade curricular das universidades, para que elas passem a ensinar a contabilidade internacional aos alunos, para que eles já sejam formados satisfatoriamente para atender às necessidades do mercado.

Quanto aos contabilistas já formados, mas ainda não informados suficientemente quanto à matéria, haverá necessidade de se ministrarem treinamentos a eles, para que então se familiarizem com as normas internacionais de Contabilidade para que, só então, possam aplicá-las quando da escrituração e da elaboração das demonstrações financeiras.

Além disso, os contabilistas, que antes de 31.12.2007, tinham por papel, fundamentalmente, escriturar eventos econômicos já realizados, de acordo com a forma jurídica, passarão a ter que exercer o ofício do julgamento, o que lhes obriga, para esse fim, a ter uma visão panorâmica da empresa, de modo a bem conhecer o seu negócio, sua maneira de competir e suas estratégias corporativas, o que demandará uma integração intersetorial maior, sem contar que os contabilistas, a exemplo dos advogados, terão necessidade de constantemente aperfeiçoar suas formações, de modo a adquirirem uma atuação mais interdisciplinar.

Tudo isso, inegavelmente, gera custos para as empresas que, em situações de crise econômica, como a vivenciada neste período, tendem a ser reduzidos.

Vale dizer que, em virtude de todos os problemas acima apontados, por certo as empresas brasileiras, principalmente as pequenas e médias, tenderão a demorar um tempo para – na prática – utilizar integralmente o padrão IFRS nas suas demonstrações financeiras ou mesmo não utilizar, o que, por certo, produzirá efeitos na tributação (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL), já que a nova Contabilidade é também de uso obrigatório para fins tributários.

Acredita-se que o padrão IFRS, no Brasil, será adotado mais rapidamente (e na íntegra) pelas empresas listadas e que tenham seus papéis negociados em bolsas estrangeiras, principal *target* da nova Contabilidade, conforme demonstrado ao longo deste capítulo, *uma*, por exigência natural dos investidores internacionais; e *duas*, por que os balanços dessas empresas serão auditados.

Ainda no que diz respeito à visão contábil acerca dos efeitos tributários da adoção do IFRS no Brasil, merece destaque o trabalho de Leticia de Souza Pereira e Márcia Cristina Maciel, que, resumidamente, no período de 2011 a 2014, analisaram dados coletados

(receita, despesa, lucro etc.) de 164 empresas brasileiras de capital aberto para verificar se havia entre elas a prática do chamado *income smoothing* (suavização dos lucros), que visa a reduzir os lucros societário e tributário, de modo a garantir uma maior estabilidade dos resultados corporativos, para transmitir maior confiança ao mercado e, também, para reduzir a carga fiscal das empresas e, com isso, manter uma maior liquidez³⁰⁸.

As autoras buscaram separar as empresas em “suavizadoras”, “não suavizadoras” dos lucros societário e tributário e algumas numa “zona cinzenta”, que correspondem àquelas que não podem ser consideradas como “suavizadoras” ou “não suavizadoras”.

Foi concluído, ao longo deste estudo, que, no Brasil, a maioria das empresas abertas, entre 2011 e 2014, não suavizaram seus lucros para, com isso, reduzir a carga tributária. No entanto, a porcentagem das empresas que suavizaram os seus lucros tributários não é irrisória, ficando na casa dos 20%³⁰⁹.

As empresas suavizadoras do lucro tributável são principalmente do setor de energia, serviços básicos, comércio e do ramo imobiliário³¹⁰.

De certa forma, o que se percebe do estudo das autoras é que – em alguns casos – os contadores, ao exercerem o ofício do julgamento no processo contábil, acabam levando em consideração não apenas a essência econômica, mas também o impacto da tributação, não existindo, portanto, uma neutralidade tributária absoluta.

Logo, no Brasil, em comparação com outros países, a adoção do padrão contábil IFRS acaba – em alguns casos – perdendo uma parte da sua natureza informativa aos investidores, guiando-se por razões de natureza fiscal.

³⁰⁸ PEREIRA, Letícia de Souza. MACIEL; Maria Cristina. **Evidências de *income smoothing* no lucro tributável e societário em companhias abertas brasileiras listadas na BM&FBovespa pós IFRS.** In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE 2015 na Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/1_15.pdf>. Acesso: em 02/11/2016.

³⁰⁹ Op. Cit., pp. 13-14.

³¹⁰ Vale destacar que empresas do ramo de energia, principalmente, as transmissoras, bem como as empresas que se dedicam ao ramo imobiliário possuem regimes jurídicos específicos que permitem a adoção do regime de caixa para fins tributários, de modo que só se permite a tributação – pelo imposto de renda – dos lucros realizados, o que pode levar a certa “suavização” dos resultados, passando, ao largo da tributação, os lucros não realizados.

5 A Lei n.º 12.973/2014 – Adoção obrigatória da nova Contabilidade para fins tributários

5.1 Um panorama geral da lei e a análise dos tratamentos tributários por ela dispensados às inovações contábeis

A Lei n.º 12.973/2014 é fruto da conversão, em lei, da Medida Provisória n.º 627/2013, que, conforme já anunciado ao longo deste trabalho, teve por objetivo regular os efeitos tributários referentes à mudança de padrões contábeis no Brasil.

Trata-se de lei que buscou compatibilizar os dados e resultados apurados, pela nova Contabilidade, aos propósitos do direito tributário e, para alcançar essa finalidade, previu normas de ajustes e tratamentos tributários específicos a serem observados pelos contribuintes no caso a caso.

Não é objeto do presente estudo o exame analítico e aprofundado de cada uma das alterações contábeis ocorridas e os seus respectivos desdobramentos tributários, mas sim analisar, em linhas gerais, quais foram as tendências do legislador tributário ao tratar dessas questões, isto é, quais os critérios por ele adotados para estabelecer os tratamentos tributários a serem dispensados sobre as alterações contábeis, isto é, se haverá ou não a incidência de IRPJ, se a tributação só poderá incidir em havendo realização ou se o mero acréscimo já basta ou se, eventualmente, não consta na lei nenhum tratamento específico para um determinado caso e, diante desse silêncio, especular quais seriam as eventuais consequências tributárias, ou seja, se a inovação contábil já pode servir diretamente para efeito de tributação ou se há necessidade de verificar se ela pode ou não produzir renda tributável, à luz do artigo 43, do CTN.

Em outras palavras, a ideia maior é a de entender as *diretrizes gerais* que inspiraram o legislador tributário, na tentativa de compreender por que razões ele estabeleceu um determinado tratamento tributário para um determinado efeito gerado pela nova Contabilidade e outros diversos para os demais efeitos.

Quanto a esta matéria, Edison Carlos Fernandes traz uma abordagem topológica bastante interessante que – por meio de uma tabela - dá uma boa visão geral sobre o assunto, pois ele examina cada um dos Pronunciamentos Contábeis baixados pelo CPC, que tiveram por objetivo explicar tecnicamente diversos assuntos decorrentes da adoção do padrão IFRS

e, ao lado, já identifica qual o tratamento tributário correspondente a ser dispensado³¹¹. A ideia é utilizar esta tabela como ponto de partida para o estudo dessa questão, sem prejuízo de considerações adicionais que se fizerem necessárias³¹².

Tabela 3 – Normas contábeis e tratamentos tributários correspondentes

CPC	Matéria	Tratamento tributário de acordo com a Lei n.º 12.973, de 2014.
01	Redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>)	Dedutibilidade da despesa no momento da realização.
02	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio (moeda funcional)	Valores contábeis em real (moeda nacional).
03	Demonstração dos Fluxos de Caixa	Sem reflexo tributário.
04	Ativo Intangível	Dedutibilidade da amortização. Dedutibilidade das despesas pré-operacionais quando da realização.
05	Divulgação sobre partes relacionadas	Não tratado pela Lei n.º 12.973, de 2014, mas com impacto no controle fiscal dos preços de transferência e na distribuição disfarçada de lucros – DDL.
06	Operações de Arrendamento Mercantil	Não dedutibilidade das despesas de depreciação e de juros. Dedutibilidade da parcela paga.
07	Subvenção e Assistência Governamentais	Não tributação da receita, desde que mantida em conta de reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais).
08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	Despesa com distribuição primária de ações ou bônus de subscrição dedutível. Não tributação da reserva de prêmio de debênture, desde que mantida em conta de reserva de lucros.
09	Demonstração do Valor Adicionado	Sem reflexo tributário.
10	Pagamento Baseado em Ações	Dedutibilidade da despesa quando da realização (efetivo pagamento).
11	Contratos de Seguro	Conferir CPC 38, CPC 39 e CPC 46.
12	Ajuste a Valor Presente	Não dedutibilidade da despesa e não tributação da receita. Necessidade de controle segregado.
13	Adoção inicial da Lei n.º 11.638/2007e da Medida Provisória n.º 449/2008	Sem impacto tributário.
14	Instrumentos financeiros (Fase I)	Sem impacto tributário.
15	Combinação de negócios	Expressa adoção do procedimento contábil para efeito de tratamento tributário (legalização do CPC 15). Vedação do ágio interno.
16	Estoques	Não tratado pela Lei n.º 12.973, de 2014, portanto, aceitas as normas contábeis para efeitos tributários.
17	Contratos de Construção	Resultado tributado à medida da realização (inclusive concessão de serviços públicos).

³¹¹ FERNANDES, Edison Carlos et. al. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de acordo com a Lei n.º 12.973 de 2014**. São Paulo: Atlas, 2014, pp. 107-111.

³¹² Cabe esclarecer que o CPC baixou o Pronunciamento Técnico n.º 47, intitulado “Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos”.

CPC	Matéria	Tratamento tributário de acordo com a Lei n.º 12.973, de 2014.
18	Investimento em Coligada e Controlada	Não dedutibilidade da despesa e não tributação da receita, observadas as regras relativas aos investimentos no exterior. Necessidade de controle segregado da avaliação a valor justo de ativos da investida.
19	Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Não dedutibilidade da despesa e não tributação da receita, observadas as regras da equivalência patrimonial. <i>Joint venture</i> sem constituição de pessoas jurídicas não foi tratada pela Lei n.º 12.973, de 2014.
20	Custos de Empréstimo	Opção do contribuinte: dedutibilidade dos juros, quando incorridos, ou da depreciação, se ativados.
21	Demonstração Intermediária	Sem reflexo tributário.
22	Informações por Segmento	Sem reflexo tributário.
23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	Sem reflexo tributário.
24	Evento Subsequente	Sem reflexo tributário.
25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Manutenção da legislação que trata da não dedutibilidade das provisões (artigo 13 da Lei n.º 9.249/95).
26	Apresentação das demonstrações contábeis	Sem reflexo tributário.
27	Ativo Imobilizado	Dedutibilidade da despesa de depreciação de acordo com os critérios da Receita Federal do Brasil. Dedutibilidade dos gastos de desmontagem quando da realização.
28	Propriedade para investimento	Tributação da receita relativa ao valor justo quando da realização.
29	Ativo Biológico e Produto Agrícola	Tributação da receita relativa ao valor justo quando da realização.
30	Receitas	Alteração do conceito legal de receita bruta para incluir as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. Mantido o reconhecimento por medição (<i>percentage of completion</i> – POC) para a atividade imobiliária. No mais, não tratado pela Lei n.º 12.973, de 2014, portanto, aceitas as normas contábeis para efeitos tributários.
31	Ativo não circulante mantido para Venda e Operação Descontinuada	Caracteriza venda de ativo não circulante como resultado não operacional (para efeitos tributários).
32	Tributos sobre o Lucro	Sem efeito tributário.
33	Benefícios a empregados	Não tratado pela Lei n.º 12.973, de 2014, portanto, aceitas as normas contábeis para efeitos tributários, em princípio, mantêm-se os critérios de dedutibilidade da legislação em vigor.
34	Ainda não formalizado	
35	Demonstrações separadas	Sem reflexo tributário.
36	Demonstrações consolidadas	Sem reflexo tributário.
37	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	Sem reflexo tributário.
38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Não dedutibilidade da despesa e não tributação da receita decorrente do valor justo.

CPC	Matéria	Tratamento tributário de acordo com a Lei n.º 12.973, de 2014.
39	Instrumentos Financeiros: Apresentação	Não tratado pela Lei n.º 12.973, de 2014, portanto, aceitas as normas contábeis para efeitos tributários.
40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	Sem reflexo tributário.
41	Resultado por Ação	Sem reflexo tributário.
42	Ainda não formalizado	
43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41	Sem reflexo tributário.
44	Demonstrações Combinadas	Sem reflexo tributário.
45	Divulgação de Participações em Outras Entidades	Sem reflexo tributário.
46	Mensuração do Valor Justo	Dedutibilidade da despesa e tributação da receita no momento da realização.

Fonte: FERNANDES, Edison Carlos et. al. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de acordo com a Lei n.º. 12.973 de 2014.** São Paulo: Atlas, 2014, pp. 107-111.

Pode-se dizer, com base na tabela acima transcrita, que o legislador, ao contrário do que era esperado por alguns autores, não descartou completamente a necessidade de realização da renda para efeito de sua tributação. Em vários casos, a Lei n.º 12.973/2014 exige expressamente a existência de ato jurídico que promova a realização da renda para que ela então possa ser tributada.

A partir da tabela supra, verifica-se que foi mantida a necessidade de realização de renda para efeito de sua tributação dos assuntos contábeis tratados nos Pronunciamentos Técnicos dos seguintes números: **a)** 01 (*Impairment*); **b)** 4 (ativo intangível); **c)** 06 (arrendamento mercantil); **d)** 10 (pagamento baseado em ações); **e)** 17 (contratos de construção); **f)** 27 (ativo imobilizado); **g)** 28 (propriedade para investimento); **h)** 29 (ativo biológico e produto agrícola); **i)** (mensuração a valor justo).

Vale destacar que, em relação aos ajustes a valor presente, os artigos 4º e 5º da Lei n.º 12.973/2014 também fixaram a necessidade de realização para fins de tributação³¹³.

³¹³ “Art. 4º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.”

“Art. 5º Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no período de apuração em que: (Vigência)

I - o bem for revendido, no caso de aquisição a prazo de bem para revenda;

II - o bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de aquisição a prazo de bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;

III - o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos incisos I e II do caput;

Já em outros casos (referentes aos tratados pelos Pronunciamentos Técnicos de n. 07, 08, 12 e 18), o critério de realização também foi assegurado, no momento em que o legislador permitiu, aos contribuintes, a utilização de contas segregadas de ajuste para mensuração de efeitos decorrentes da virada contábil, de modo que, enquanto os valores correspondentes estiverem escriturados nessas contas, não haverá tributação. Esta, por sua vez, só ocorrerá na inexistência de constituição dessas contas ou à medida que ocorrer a realização.

Além disso, os temas tratados nos Pronunciamentos Técnicos n. 03, 09, 13, 14, 21, 22, 23, 24, 26, 32, 35, 36, 37, 40, 41, 43, 44 e 45, por envolverem apenas esclarecimentos de assuntos específicos que não produzem efeitos no resultado, conseqüentemente, não possuem reflexo tributário.

Pode-se perceber, portanto, que, diferentemente da expectativa que se vinha criando, o legislador tributário não abandonou o critério da realização para substituí-lo por inteiro pelo do *accrual*, sendo este o que possui maior correlação com o modelo IFRS. É justamente o contrário: a Lei n.º 12.973/2014 fez muito pouco em matéria de tributação da renda não realizada.

Isso revela que o legislador, por escolha própria e talvez por razões de política fiscal, ou talvez querendo evitar questionamentos judiciais em torno da matéria, diversamente do que foi praticado por outros países, não permitiu que a nova Contabilidade – na maioria dos casos - fosse simplesmente seguida tal como ela é para a definição do lucro tributável.

Houve uma preocupação maior de avaliar os assuntos à luz do ordenamento jurídico tributário, tal como se enalteceu no capítulo II deste trabalho, e também foram levados em consideração outros aspectos, como a política fiscal, a segurança jurídica (particularmente evitar um contencioso tributário administrativo e judicial), a capacidade contributiva, a praticabilidade etc.

Quanto a esses casos particularmente, não há grandes considerações a serem feitas, uma vez que o legislador acabou por ficar na sua “zona de conforto”, optando por manter o regime jurídico tributário anterior, com que já estavam familiarizados tanto os contribuintes quanto as autoridades fiscais, em vez de tributar a renda não realizada, muito embora sua não tributação traga o inconveniente do *lock-in effect*.

IV - a despesa for incorrida, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa; e

V - o custo for incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços.”

Por outro lado, há casos em que o legislador optou por *repcionar integralmente* as inovações contábeis ocorridas para fins de tributação, isto é, tornando legal o conteúdo normativo do pronunciamento técnico correspondente. É o caso do Pronunciamento Técnico n.º 15 (combinação de negócios). Ao assim proceder, entendeu o legislador que a norma contábil se encontra plenamente harmônica com o ordenamento jurídico e, por essa razão, houve por bem recepcioná-la integralmente.

Finalmente, existem diversos assuntos sobre os quais a Lei n.º 12.973/2014 simplesmente *silenciou*, quais sejam: **a)** 05 (divulgação sobre partes relacionadas); **b)** 16 (estoques); **c)** 33 (benefícios a empregados) e **d)** 39 (instrumentos financeiros). Para esses casos, a impressão que se tem é a de que o legislador, por não ter apresentado nenhuma regra específica, tacitamente recepcionou os novos regramentos contábeis correspondentes para fins de tributação.

Para esses casos, também vale dizer que, em não tendo a Lei n.º 12.973/2014 disposto regra alguma, as normas já existentes, que regulam esses institutos, permanecem em absoluto vigor, assim como a jurisprudência administrativa e judicial já formada em torno deles. Quanto à incidência do imposto de renda, de rigor a obediência ao artigo 43, do Código Tributário Nacional e as considerações feitas a ele no capítulo anterior.

Valem também as considerações, já tratadas no capítulo IV, quanto aos novos regramentos contábeis referendados pela Lei n.º 12.973/2014, no sentido de que o contabilista deverá sempre – ao exercer o julgamento – zelar pela prudência e buscar, na medida do possível, dados os mais seguros possíveis para servirem de base à escrituração contábil.

Em relação às questões suscitadas quando da vigência do Regime Tributário de Transição – RTT (capítulo IV), em boa parte já esclarecidas pela Receita Federal do Brasil – RFB, em sede de respostas a consultas formuladas pelos contribuintes, a Lei n.º 12.973/2014 tratou de regulamentar muitas delas, conforme será visto a seguir.

Em relação às operações societárias de fusão, cisão e incorporação de empresas que detinham contas de ajuste de avaliação patrimonial com saldos positivos (ajuste a valor justo, por exemplo), a sucessora não poderá computá-los como custo de seus bens para efeito de ganho ou perda de capital e cômputo da depreciação, amortização ou exaustão³¹⁴. Os

³¹⁴ Conforme artigo 26, parágrafo único, da Lei n.º 12.973/2014, *in verbis*: “Art. 26. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de

tratamentos tributários das contas de ajustes de valor justo, na sucessora, seguirão o mesmo regime que na sucedida.

Quanto ao ágio decorrente de rentabilidade futura (*goodwill*), foi mantida a dedutibilidade dele, à razão de 1/60 (um sessenta avos), desde que o contribuinte preparasse um laudo para a avaliação econômica do ágio e o registrasse em cartório ou protocolasse junto à Receita Federal do Brasil, para efeito de controle e fiscalização por esta. Foi vedada a possibilidade de criação e aproveitamento do ágio interno³¹⁵. Essas novas regras são questionáveis juridicamente, mas aqui não é o espaço adequado para entrar nesse mérito.

No que tange à depreciação, foi mantida – para efeito de dedutibilidade na apuração do IRPJ - a taxa anual de depreciação apresentada pela Receita Federal do Brasil – RFB³¹⁶, incidente sobre o custo de aquisição do bem, sendo que se o contribuinte usar taxas maiores ou menores, deverá fazer os ajustes necessários para efeito de apuração do imposto.

O conceito de receita bruta também foi alterado, sendo que o artigo 2º, da Lei n.º 12.973/2014, ao alterar o artigo 12, do Decreto-lei n.º 1.598/77, houve por bem abranger, além das receitas oriundas de venda de bens, serviços e resultado auferido em operações em conta alheia, também outras que derivem do exercício da atividade principal da empresa que não se enquadre nessas três categorias prévias, o que, no nosso ver, representam as receitas a serem reconhecidas com apoio na essência econômica e independentemente de realização, o que corrobora a tese de que a nova Contabilidade – em matéria de reconhecimento de receitas – foi recepcionada para efeito de tributação, exercendo influência não só no PIS e na COFINS, mas também no IRPJ e na CSLL, vindo a alcançar receitas não realizadas. As críticas a este ponto já foram apresentadas, não havendo necessidade de aqui repeti-las.

A partir das evidências acima apontadas, parece-nos claro que o legislador – salvo melhor juízo - permitiu a adoção do critério da realização para vários casos por ele expressamente admitidos, já para outros, por ter silenciado ou previsto tratamento expresso em sentido diverso, *aparentemente* validou, para fins tributários, a nova Contabilidade e, ato reflexo, o critério do *accrual*.

determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão. Parágrafo único. Os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas de que tratam os arts. 13 e 14 transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.”

³¹⁵ Conforme artigo 22, da Lei n.º 12.873/2014.

³¹⁶ Conforme artigo 40, da Lei n.º 12.873/2014.

Todavia, cabe esclarecer que, ao longo do processo de harmonização/convergência, sempre se teve como um dos objetivos principais manter-se a *neutralidade tributária*, de modo que o legislador, mesmo tendo recepcionado conceitos, termos e institutos da nova Contabilidade sem quaisquer adequações, deveria, de algum modo, ter garantido que eles não produziram efeitos na tributação, a exemplo da preocupação futura externada no artigo 58, da Lei n.º 12.973/2014³¹⁷, a qual prescreve que a adoção irrestrita das normas contábeis publicadas após a vigência desta lei não poderá surtir diretamente reflexos na carga tributária, até que nova lei seja editada para a regulamentação dos referidos efeitos.

5.2 Lacunas da lei e consequências jurídicas

As lacunas a que se refere este tópico correspondem a assuntos não regulamentados contabilmente por meio de pronunciamentos CPC específicos, nem pela Lei n.º 12.973/2014, de modo que não se sabe ao certo se a nova Contabilidade – para esses casos – pode ou não ser considerada como ponto de partida para a aferição dos efeitos tributários.

Podem-se citar como exemplos de lacunas, para este tópico, as operações envolvendo *drop down* de ativos, as permutas de bens sem torna, ativos gerados internamente pelas empresas, dentre outros.

Não constitui objeto deste trabalho tratar de cada uma dessas lacunas, mas tão somente apresentar algumas sugestões, ao intérprete, de como lidar com elas e que tratamento tributário deverá ser dispensado.

Assuntos não tratados expressamente por meio de pronunciamentos técnicos CPC demandarão, do intérprete, a verificação - dentre as normas veiculadas pelo IASB - se há algum pronunciamento técnico (IAS) emitido diretamente por este órgão que se assemelhe ao caso em questão, que poderia ser aproveitado de certo modo, até porque as normas da CVM e do CPC, por expressa determinação legal, deverão estar alinhados com os padrões internacionais.

Em não havendo norma do IASB, deverá o intérprete buscar outras normas contábeis existentes em outros órgãos reguladores, como o CFC. De qualquer maneira, o contabilista

³¹⁷ “Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.”

haverá que seguir o princípio da essência econômica sobre a forma jurídica, exercendo o seu critério de julgamento motivado, explicando (se for o caso em notas explicativas) por que razão efetuou um determinado lançamento contábil em detrimento de outro.

Em regra, a nova Contabilidade foi adotada para fins de tributação e, em não havendo nenhum ajuste para o caso, tampouco nenhum tratamento tributário específico, os efeitos patrimoniais gerados terão efeitos tributários diretos, ressalvando-se a hipótese de se restringirem a lucros meramente escriturais e não constituírem disponibilidade econômica efetiva de renda, tal como já demonstrado no capítulo IV.

Tal como examinado acima, ganhos puramente escriturais, efêmeros, sem boa probabilidade de materialização e desprovidos de lastro econômico não configuram fato gerador do imposto sobre a renda.

Para os pronunciamentos contábeis CPC e demais regras da nova Contabilidade, proferidos depois da edição da Lei n.º 12.973/2014, só terão efeitos tributários após ser editada lei específica para o tratamento destes, de modo a se manter a neutralidade tributária prevista no artigo 58, da Lei n.º 12.973/2014, o qual, conforme já tivemos oportunidade de dizer, deveria ser aplicado não apenas para as normas contábeis posteriores à sua vigência, mas também para as anteriores, uma vez que, desde o seu nascedouro, a intenção do processo de convergência/harmonização contábil foi o de promover a neutralidade tributária, isto é, reflexos nos resultados das empresas causados pura e exclusivamente pela troca de padrões contábeis não devem produzir efeitos sobre a tributação, uma vez que a mera substituição de um padrão pelo outro não tem o condão de aumentar ou reduzir os resultados tributáveis.

5.3 Análise crítica

Da leitura do texto da Lei n.º 12.973/2014 depreende-se que ela buscou, de fato, evitar efeitos bruscos na tributação oriundos da adoção do novo figurino contábil e, para isso, manteve, em grande parte, o critério da realização.

Ou seja, para a maioria dos casos, a nova Contabilidade não pode ser aproveitada diretamente para os fins do direito tributário, razão pela qual foram criadas normas de ajustes e regras específicas de tributação, que devem respeitar o critério da realização e, com isso, manter a compatibilidade com o artigo 43, do Código Tributário Nacional e o entendimento da doutrina mais tradicional que se ocupou de estudá-lo.

No entanto, a Lei n.º 12.973/2014 parece querer, ainda que timidamente, para alguns assuntos específicos, recepcionar integralmente a nova Contabilidade para efeitos tributários, uma vez que, para eles, não prescreveu nenhuma norma de ajuste ou regra de tributação. Aqui há a adoção do padrão *accrual*.

Para esses casos particularmente, o intérprete precisará ter a sua atenção redobrada, uma vez que os efeitos da nova Contabilidade na tributação deverão ser analisados à luz de outras normas já existentes no ordenamento jurídico, de modo a evitar a tributação de um evento que não represente renda disponível.

Nesse ponto, a Lei n.º 12.973/2014, a exemplo da Lei n.º 11.638/2007, poderia ter criado uma norma geral de neutralidade tributária, no sentido de que todas as inovações contábeis resultantes do processo de convergência/harmonização não poderiam produzir efeitos tributários automaticamente, havendo, para tanto, a necessidade de norma tributária específica.

6 Identificação dos argumentos contrários à adoção da contabilidade IFRS para fins tributários e seus efeitos nocivos no âmbito do imposto sobre a renda:

Neste tópico serão apresentados todos os argumentos contrários e favoráveis à adoção do IFRS, com base em todos os estudos já examinados ao longo deste trabalho, buscando-se identificar os principais efeitos correspondentes na tributação (positivos e negativos).

É importante verificar que o padrão IFRS, como todo padrão contábil, tem seus méritos e seus deméritos, de modo que, apesar de ter se consolidado firmemente em vários países do mundo, ainda está ele longe de ser um padrão perfeito.

Para fins de tributação, pode-se dizer, com base nos estudos realizados ao longo deste trabalho, que o IFRS recebeu mais críticas do que elogios, não que isso inviabilizasse a sua adoção para servir aos fins da tributação, mas se fosse adotado para esse fim, problemas de ordem tributária poderiam ocorrer e, por conta disso, as relações entre os lucros contábil e fiscal ficaria bem mais complexa, exigindo grande esforço da parte do legislador tributário, bem como dos profissionais da Contabilidade e do Direito para equacionar ou, pelo menos, mitigar essas questões.

Daí, portanto, a necessidade de a Lei n.º 12.973/2014 ter prescrito diversas normas de ajuste e regimes específicos de tributação, adotando, em grande parte, o princípio da realização.

6.1 Necessidade de dados mais objetivos e seguros que sirvam de base à tributação. Consideração de eventos que ocorram apenas dentro do exercício fiscal

Esta crítica, tal como verificado no estudo do direito comparado, é apresentada em diversos países, principalmente, naqueles que possuem suas contabilidades mais conservadoras, apoiadas em princípios como os da prudência e da realidade.

Nessa linha, devem ser desconsiderados, para fins de tributação, lucros constituídos a partir de avaliações subjetivas (valores justos e trazidos a valores presentes), uma vez que estas, mesmo em caso de avaliações responsáveis, não são certas, portanto, são passíveis de alteração no futuro.

Além disso, a ideia é desconsiderar eventos econômicos realizados dentro do campo da probabilidade, pois não se sabe quando e como estes ocorrerão e se ocorrerão dentro de um dado exercício. No caso dos valores justos e presentes, a avaliação que se faz decorre de premissas de mercado que podem ou não ocorrer e, além disso, se ocorrerem podem alcançar outros exercícios.

A tributação – apoiada nos princípios da segurança jurídica e na certeza do Direito – prefere trabalhar com dados mais *objetivos* e *realizados*, uma vez que estes não estão submetidos a nenhum tipo de controvérsia, tampouco posterior alteração.

De lembrar que o objetivo da tributação é garantir um fluxo constante de receitas tributárias ao Estado, para que ele disponha de recursos suficientes para o cumprimento das suas obrigações institucionais. Além disso, o fato gerador do imposto sobre a renda se preocupa com a definição da renda tributável auferida dentro de um determinado exercício (noção da fotografia), não se preocupando com as peculiaridades da essência econômica e com outros eventos potenciais, que podem ou não ocorrer ou que possam ocorrer no futuro, mas cujos efeitos já são contabilizados no presente.

Em outras palavras, em matéria de imposto de renda, prefere-se a noção estática de patrimônio/renda e não a noção do filme. Quer-se tributar a renda disponível no exercício, devendo ela estar realizada.

Logo, para atingir os fins a que se destina, o Direito deverá se servir de contas de ajuste e regimes de tributação específicos, com o aumento de custos de conformidade.

6.2 Forte subjetividade na avaliação de ativos e passivos. Questionamentos da parte das autoridades fiscais e possível contencioso tributário

A subjetividade na avaliação de ativos e passivos é uma marca registrada da nova Contabilidade que, apesar de realizada de modo responsável, sempre vai depender do julgamento dos executivos que estiverem no comando de uma dada entidade.

Via de regra, a avaliação a valores justos e presentes deve seguir apenas a essência econômica, razão de ser da nova Contabilidade, mas, tendo em vista que tais valores podem produzir efeitos sobre a tributação, pode-se levar em conta que os contribuintes podem, nessas avaliações, considerar a carga tributária consequente, o que faria com que a Contabilidade perdesse a sua neutralidade tributária. E isso, de fato, ocorreu no Brasil, tal como demonstrado acima, que se revela com o chamado *income smoothing*, praticado por empresas de alguns segmentos.

De nossa parte, entendemos que as avaliações a valores justos ou presentes, sendo responsáveis, motivadas e embasadas em critérios econômicos sólidos (ou mesmo em laudos, quando for o caso), são oponíveis ao Fisco. Isto é, não cabe ao Fisco interferir no julgamento contábil dos contribuintes, uma vez que tal comportamento feriria a liberdade constitucional ao exercício de atividade econômica, garantido na Lei Maior.

Acreditamos, com isso, que o Fisco somente poderia impugnar avaliações a valores justos e presentes quando estas decorressem de erro, dolo, fraude ou simulação ou qualquer outro vício (*e.g.* abuso de direito) cujo objetivo único seja o de reduzir a carga tributária.

Nesse caso, especificamente, quando se está diante de ato ilegítimo, isto é, ilícito, pode o Fisco desconsiderá-lo para efeito de tributação³¹⁸. E é justamente aqui que se pode instaurar um contencioso tributário.

O problema maior é que se está diante de um terreno muito movediço, apoiado, fundamentalmente, em subjetividades. Ao Fisco, caberia o ônus da prova de demonstrar que a avaliação a valores justos ou presentes do contribuinte foi feita de maneira descompassada

³¹⁸ Conforme artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

com a essência econômica, tendo como objetivo tão somente reduzir ilegitimamente a tributação.

Por outro lado, como demonstrar que a avaliação realizada pelo contribuinte seria fraudulenta ou errônea, a ponto de ser desconsiderada? A rigor, não se poderiam confrontar a palavra do contribuinte com a do Fisco, havendo necessidade, no nosso entender, de uma prova pericial para demonstrar se as avaliações a valores justos ou presentes teriam sido realizadas de modo realmente equivocado ou fraudulento, de modo a evitar que eventuais autuações sejam realizadas de modo subjetivo pelo Fisco.

É dizer, em regra, o contribuinte é livre para dispor sobre sua contabilidade e a apuração dos tributos por ele devidos, quando esta servir de ponto de partida para esse fim. Presume-se, até prova em sentido contrário, que as informações prestadas pelo contribuinte são verídicas. Cabe ao Fisco, o ônus da prova para desconstituir a contabilidade do contribuinte, quando esta contiver equívocos ou imperfeições que produzam reflexos negativos na tributação.

6.3 Visão prospectiva e falta de certeza de materialização quanto aos eventos contabilizados ou seus efeitos futuros reconhecidos no presente. Renda potencial e risco de tributação de uma não renda

Enquanto a contabilidade padrão IFRS olha para o presente e, também, para o futuro, interessa ao direito tributário apenas onerar fatos geradores já ocorridos definitivamente, isto é, realizados num dado exercício. O sistema jurídico-tributário brasileiro repele manifestações potenciais de riqueza para efeitos de tributação, uma vez que são incertas.

O direito tributário prefere a certeza à probabilidade, uma vez que é orientado por princípios de segurança jurídica, certeza do direito e capacidade contributiva, bem diferente daqueles que orientam a nova Contabilidade.

Dessa sorte, a tributação adiantada de uma renda potencial, quando esta não se realizar, acabará por implicar a tributação de uma não renda e, portanto, será ilegítima, proporcionando o enriquecimento ilícito do Estado.

6.4 Problemas na realização da renda a ser tributada (*timing*)

Corolário direto dos tópicos anteriores é que a nova Contabilidade, pelas suas características intrínsecas, acabará levando à tributação de uma renda não realizada.

Ora, conforme visto em capítulos anteriores, o padrão IFRS, para efeito de contabilização, prescinde o critério da realização, bastando que os eventos a serem contabilizados, com uma boa probabilidade, venham a se concretizar no futuro.

O problema é que existirá um intervalo de tempo entre a contabilização dos eventos e a tributação deles e a sua efetiva realização no futuro, de modo que se pagam tributos antes de os eventos econômicos realmente acontecerem.

Acontece que, por conta desse intervalo (*timing*), o contribuinte não terá, em mãos, os recursos necessários para o recolhimento dos impostos correspondentes, muitas vezes, tendo que se descapitalizar para este fim ou buscar novas fontes de recursos para tanto ou, até mesmo, contrair empréstimos para realizar os recolhimentos, sob pena de se tornar inadimplente.

O problema do *timing* está diretamente associado à noção de liquidez das empresas. Tributos cobrados independentemente de realização criam sérios problemas às empresas, pois têm de tirar dinheiro do giro dos negócios para pagar tributos, o que prejudica muito suas atividades, bem como interfere negativamente nos resultados e no pagamento de dividendos.

6.5 Critérios diferentes de reconhecimento de receitas, custos e despesas que, por vezes, não se harmonizam com critérios jurídicos

Como vem se repisando ao longo deste trabalho, os critérios de contabilização do padrão IFRS desprezam a forma jurídica e são guiados por critérios econômicos, o que muitas vezes leva à criação de patrimônios e rendas sobre os quais os contribuintes não têm um título jurídico de propriedade. Quando muito, dispõem de mera posse sobre esses bens e direitos, decorrentes da prerrogativa da exploração econômica de todos os ativos, com a transferência de todos os riscos inerentes.

Essa crítica é frequentemente levantada pelos autores que não veem outro patrimônio jurídico senão aquele regido pelo direito civil, que deve ser considerado inafastavelmente para fins de tributação.

De nossa parte, conforme já dito, não vemos problemas na adoção – para fins de tributação – de um patrimônio diverso daquele regido pelo direito civil, até porque não existe qualquer restrição legal nesse sentido. Além disso, a nova Contabilidade – regida por critérios econômicos – foi recepcionada no ordenamento jurídico por lei, sendo, portanto, jurídica e regulada por um conjunto de normas denominado direito contábil.

Tal como já anotado no capítulo anterior, o problema maior será tornar essa nova contabilidade compatível com o direito tributário, principalmente, com relação ao fato gerador do imposto de renda e com a lei regulatória específica, isto é, será necessário verificar se os resultados, por ela reportados, configuram realmente aquisição de disponibilidade de renda, do contrário, não poderá ser tributada.

6.6 Dificuldades práticas para o direito tributário acompanhar a essência econômica e as oscilações inerentes de mercado. Impossibilidade de efeito “montanha-russa” na tributação e necessidade de segurança jurídica

Caso o padrão IFRS seja adotado irrestritamente para efeito de tributação da renda, pode-se afirmar, com segurança, que o direito tributário terá de acompanhar a essência econômica, com todas as suas peculiaridades, incertezas e oscilações inerentes.

Os contribuintes precisarão reconhecer – para fins de tributação – todas as oscilações contábeis positivas e negativas inerentes ao padrão IFRS, o que, conseqüentemente, sujeita a tributação a grandes oscilações.

Quer dizer, pode num dado exercício haver uma arrecadação grande de tributos, mas, por outro lado, em exercícios posteriores poderá haver uma forte queda de arrecadação. Tudo dependerá dos termos em que o contribuinte fizer o seu julgamento no momento da escrituração contábil. A esse fenômeno dá-se aqui o nome de efeito “montanha-russa”.

Não resta dúvida de que o efeito montanha russa dará, aos contribuintes, muito mais trabalho na apuração dos seus tributos, pois deverão estar atentos a todas as alterações patrimoniais ocorridas, ainda que não realizadas, o que poderá elevar sobremodo os custos de conformidade.

Para o Fisco, esse efeito “montanha-russa” também é indesejado, uma vez que faz com que os índices de arrecadação oscilem muito, interferindo na previsibilidade das receitas tributárias, impactando o orçamento e a definição da política fiscal.

Além disso, haverá um aumento nos custos de conformidade também para as autoridades fiscais, pois, em vez de examinarem e fiscalizarem eventos apenas realizados, normalmente documentados pelo contribuinte, terão de conferir toda a contabilidade do contribuinte e a escrituração das oscilações inerentes, para se certificarem de que os eventos econômicos contabilizados e as oscilações o foram de modo responsável e alicerçado na essência econômica, considerada a carga subjetiva que esse conceito ostenta.

As fiscalizações daí decorrentes tenderão a ser mais intensas e demoradas, sem contar os riscos de questionamento que poderão surgir da parte do Fisco e as possíveis autuações fiscais.

É inegável que o efeito “montanha-russa” torna mais difíceis as vidas tanto do contribuinte quanto do Fisco, implicando gastos adicionais de conformidade para ambos.

6.7 Distanciamento maior entre os lucros contábil e tributário. Necessidade de novos ajustes. Problemas de praticabilidade e aumento do *compliance* fiscal

Tal como já examinado ao longo deste trabalho, a adoção do padrão IFRS no Brasil criou um distanciamento maior entre os lucros contábil e tributário, até porque, antes do processo de convergência/harmonização, o direito tributário exercia considerável influência sobre a Contabilidade, o que contribuía para uma aproximação maior entre ambos.

Isso quer dizer que o lucro a ser apurado pela nova Contabilidade vai ser menos compatível com o fato gerador do imposto de renda e, diante dessa nova realidade, vários problemas poderão ocorrer.

Para evitar incompatibilidades e tributações de eventos que não configurem renda (não renda), haverá a necessidade de serem observados novos ajustes pelos contribuintes, o que aumentará consideravelmente o grau de complexidade do sistema tributário.

7 Identificação dos argumentos favoráveis à adoção da contabilidade IFRS para fins tributários e seus efeitos benéficos no âmbito do imposto sobre a renda:

7.1 Redução dos custos de *compliance* (um balanço só para fins contábeis e regime de dependência tributária parcial com alguns ajustes)

Este argumento parte da premissa que os contribuintes, ao adotarem o padrão IFRS, não precisarão escriturar outro balanço para efeito de tributação.

Nessa linha, haverá um balanço só para fins societários, que poderá ou não ser integralmente aproveitado pelos fins de tributação (com ou sem ajustes), a depender dos sistemas tributários vigentes nos países ao redor do mundo (dependência total e parcial).

Em havendo apenas a necessidade de escrituração de um balanço, haverá redução nos custos de conformidade, cuja tendência pode ser seguida pelos países que adotam o regime de *independência*.

Além disso, em sendo adotado o padrão IFRS para efeito de tributação, ficará reduzido o grau de *assimetria contábil*, de modo que a tributação da renda, ao redor do mundo, será passível de melhor compreensão pelos investidores que realizam investimentos em proporções globais, fortalecendo a transparência e a confiabilidade das informações contábeis.

7.2 Tributação incidente sobre a renda em sua concepção econômica. A máxima de que “o lucro que serve para pagar dividendos serve para pagar impostos”

Conforme é sabido, o conceito de realização não está necessariamente associado à noção de disponibilidade de caixa, isto é, a entrada ou saída de recursos financeiros.

Nessa linha, em havendo boa probabilidade de haver realização e de serem auferidos recursos financeiros, pode-se falar em realização. Os exemplos comumente apresentados, para esse fim, são a valorização de papéis ou de imóveis que, embora não tragam recursos em caixa de imediato, podem vir a trazê-los facilmente, seja mediante alienação dos bens no mercado ou, então, mesmo em não havendo uma alienação, a valorização havida sobre os ativos confere, aos seus titulares, alguns privilégios com reflexos financeiros.

Trazendo este breve conceito para o domínio contábil, fato é que se uma dada empresa – no seu balanço – registra uma situação econômica favorável, com resultados consideráveis, que lhe permite usufruir de uma série de vantagens, por exemplo, captar recursos em bancos, participar de licitações e concorrências públicas, distribuir dividendos entre os seus acionistas etc., é porque ela, de duas uma: ou dispõe de recursos para fazê-lo ou acredita que, com boa probabilidade, disporá desses recursos em breve, o que lhe dá segurança para realizar essas operações.

Ora, se a entidade ostenta capacidade econômica suficiente para realizar uma série de atos no domínio privado, que lhe trazem indiscutível vantagem, por que ela não poderia ser demandada a recolher tributos aos cofres públicos?

A ideia que se propaga ostenta coerência e é a de que o conceito de realização deve ser o mesmo, tanto no domínio do direito privado quanto no domínio do direito público, especialmente, do direito tributário.

Dentro dessa concepção, se uma dada empresa – no seu balanço – registra resultados que lhe permitem obter vantagens econômicas na seara do direito privado, é sinal de que ela realmente reconhece que dispõe de capacidade econômica e, caso não tenha, no momento, os recursos financeiros, acredita que os terá logo e sem maiores complicações. Logo, deve ela recolher tributos.

O principal argumento é o de que uma dada entidade não pode dizer que tem capacidade econômica para auferir vantagens no âmbito empresarial e que não tem capacidade contributiva para recolher tributos. A contradição é evidente.

No nosso entender, a solução desse conflito vai depender da conceituação de disponibilidade econômica que o ordenamento jurídico dispuser para efeito de tributação da renda.

7.3 Possibilidade de tributação de ganhos - decorrentes da essência econômica - anteriormente não identificados pelo padrão contábil antigo. Fortalecimento da capacidade contributiva e da igualdade vertical

Com a adoção do padrão IFRS, diferentemente do padrão contábil anterior, será possível divulgar lucros não realizados, que são levados em consideração para a mensuração dos resultados das empresas, o que traz, às empresas, uma série de vantagens no mundo

corporativo, como potencial aumento na distribuição de dividendos, valorização das ações no mercado, novos investimentos etc.

Tais lucros não realizados, hoje, reconhecidos pela nova Contabilidade, não obstante contribuírem para o aumento da capacidade econômica das empresas no domínio privado, no passado, não eram reconhecidos pelo padrão contábil anterior, passando ao largo da tributação.

Logo, a possibilidade de tributação desses lucros não realizados, com a vinda do padrão IFRS, pode fortalecer os princípios da igualdade e capacidade contributiva, possibilitando, aos contribuintes, recolherem mais tributos do que recolhiam antes, mas tal acréscimo pode ser perfeitamente suportado por eles, pois de imediato ou em momento próximo disporá de recursos suficientes para tanto.

Em outras palavras, o padrão IFRS poderá tornar mais justa a tributação, cobrando mais tributos daqueles que podem recolher mais, o que contribuiria, também, para uma melhor justiça fiscal e para o fortalecimento da igualdade vertical, tornando os contribuintes com capacidades contributivas assemelhadas menos desiguais em matéria de tributação.

No nosso ver, este argumento é relativo, constituindo via de mão dupla, pois, ao mesmo tempo que pode propiciar uma melhora no tocante aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a depender do *timing* entre a contabilização e a realização do evento econômico contabilizado, poderá, do ponto de vista tributário, implicar descapitalização ou tributação de uma “não renda”.

7.4 Possibilidade jurídica de se tributar outro patrimônio que não o civil, se for garantido aos contribuintes – com base na essência econômica – reconhecer - para fins fiscais - os ganhos e as perdas havidas

De nossa parte, tal como já registrado, não se vê oposição à possibilidade de outro patrimônio distinto daquele de direito civil servir aos fins da tributação. No caso do IFRS, sendo ele recepcionado legalmente, constituirá modelo de contabilização que se servirá de um patrimônio definido pelo direito societário.

Além disso, ainda que os critérios de reconhecimento de custos, receitas e despesas desse critério sejam bastante diversos daqueles existentes anteriormente, em sendo permitido, ao contribuinte, reconhecer todos os ganhos e todas as perdas registradas na

contabilidade, decorrentes da oscilação econômica, não se verificaria nenhum argumento que proibiria a adoção do padrão IFRS e do patrimônio definido pelo direito societário como ponto de partida para a tributação.

No entanto, o problema maior dessa opção é o chamado efeito “montanha-russa”, que obriga a Contabilidade a acompanhar todas as reviravoltas da seara econômica, exigindo muito mais atenção e trabalho dos contabilistas. Conseqüentemente, os profissionais da área tributária, tanto do Fisco quanto dos contribuintes, ver-se-ão mergulhados numa complexidade muito maior.

7.5 Possibilidade de tributação pelo mero acréscimo, evitando o diferimento indefinido da tributação pela ausência de eventos de realização (*lock-in effect*)

Apesar de diversos países do mundo adotarem o princípio da realização da renda para efeito de tributação, de modo a prestigiar princípios da tributação, como igualdade, capacidade contributiva e segurança jurídica, existem países, a exemplo dos Estados Unidos, que permitem largamente a tributação pelo chamado sistema *accrual*, ou seja, basta, para efeito de tributação, verificar-se um acréscimo patrimonial escriturado contabilmente, não havendo necessidade que ele seja realizado.

Aliás, a grande vantagem de tributação pelo sistema *accrual* é que ele consegue evitar o diferimento perpétuo da tributação pelos contribuintes (chamado de *lock-in effect*), que podem prorrogar, por muito tempo, a prática de atos jurídicos que importem em realização da renda para, com isso, retardar a tributação.

O *lock-in effect* é visto com maus olhos, uma vez que ele – ao diferir a tributação por prazo incerto – acaba por produzir efeitos negativos nos índices de arrecadação tributária.

Além disso, os contribuintes que podem se utilizar de meios para diferir a tributação levarão vantagem em relação àqueles que não podem, o que tornará a carga tributária desigual entre contribuintes que ostentarem capacidades contributivas semelhantes.

8 Um breve estudo acerca da conveniência da tributação da renda não realizada

Viu-se, acima, que existem países que tributam a renda não realizada e que isso é absolutamente possível quando da adoção do padrão IFRS. Já outros preferem apenas

tributar a renda realizada, principalmente, por conta de exigências do ordenamento jurídico, tais como princípio da capacidade contributiva ou mesmo em razão de outros princípios que orientam a tributação, como os princípios da prudência, da segurança jurídica e da certeza do direito.

Como visto ao longo deste trabalho, tanto os métodos de *realization* quanto de *accrual* possuem vantagens e desvantagens, de modo que a utilização de um ou de outro, ou mesmo de ambos, dependerá, além das peculiaridades do sistema jurídico de cada país, também da política fiscal adotada e da praticabilidade.

Países como a Alemanha e outros da Europa Continental, em que a contabilidade segue a essência jurídica e é mais conservadora, tendem a tributar apenas a renda realizada, deixando de lado a não realizada. Já outros países, como os Estados Unidos, em que a Contabilidade é mais fluida, com menor nível de regulamentação estatal, já é possível cogitar a tributação da renda não realizada, até mesmo para inviabilizar alguns tipos de planejamento tributário que tendem ao longo diferimento da tributação, implicando perdas de arrecadação para o Estado.

Do ponto de vista contábil, o sistema *accrual* permite a contabilização de eventos que venham a promover o acréscimo e o decréscimo patrimonial, evitando a dependência de haver um fluxo de caixa correspondente, que nem sempre coincide com as datas em que os eventos em questão são contabilizados, o que pode provocar distorção e descasamento entre contabilidade e fluxo de caixa, confundindo os investidores. Nessa linha, a contabilidade em sistema *accrual* – ao ter a sua escrituração desvinculada da realização – tende a registrar o patrimônio e os resultados com maior precisão.

No entanto, o sistema *accrual* – apesar de ostentar precisão no que tange à escrituração dos eventos contábeis dentro do exercício (*matching*) - pode criar algumas dificuldades quanto aos métodos para o reconhecimento e dedução de receitas e despesas, interferindo diretamente no resultado. Pelo sistema *accrual*, pode haver patrimônio ou renda inflados ou mesmo subavaliados, a depender do julgamento dos contabilistas e executivos à frente dos negócios.

Tal situação reflete diretamente na apuração do lucro tributável, pois depende, para a sua formação, do lucro societário. Logo, em havendo critérios diferentes para a determinação dos dois lucros, para que não haja distorções em matéria de tributação, há necessidade de se proceder a ajustes a serem controlados em livros fiscais paralelos. Nesse

ponto, a Lei n.º 12.973/2014 introduziu diversas normas de ajuste, em que entendeu por bem aplicar o método *realization*, mas para outros casos em que silenciou, pareceu ter usado o método *accrual*.

No Brasil, país ainda na rota do desenvolvimento e ainda altamente necessitado de investimentos em infraestrutura, a tributação da renda não realizada, no nosso entender, além de não haver uma compatibilidade natural com o sistema tributário brasileiro, atrapalha sobretudo a liquidez das empresas e, também, implica descapitalização, o que é ruim, pois empresários acabam tendo que retirar recursos do capital de giro das empresas para recolher tributos ou, ainda, tendo que captar recursos em instituições financeiras para fazê-lo, o que é ainda pior, pois eleva o nível de endividamento, causando uma série de problemas, dentre eles, a impossibilidade de participação em licitações e concorrências públicas, cujos editais normalmente exigem dos licitantes robustez de suas demonstrações financeiras e também certos índices de liquidez.

Talvez tenha sido esta a razão pela qual a Lei n.º 12.973/2014 elegeu – na maioria dos casos – o sistema *realization*. Mas, conforme visto, referida lei parece ter lançado, no direito tributário brasileiro, a semente para que possa frutificar o regime *accrual*, ao menos para alguns casos.

Do ponto de vista econômico, cabe citar que os investidores, de um modo geral, preferem os investimentos com maior liquidez, para os quais exigem uma taxa de retorno menor. Já para os investimentos com grau menor de liquidez, normalmente os investidores pedem retornos maiores, justamente para compensá-los de eventual risco de iliquidez.

Ocorre que, quando o imposto de renda em regime *accrual* entra em cena, os ganhos ilíquidos passam a ser tributados, o que faz com que o investidor exija retornos mais elevados para compensarem os efeitos da tributação, mormente a necessidade de se buscar outras fontes de recurso para fazer frente ao imposto. Nada obstante, distorções podem ocorrer neste regime, principalmente, se não for possível reconhecer todos os ganhos e todas as perdas inerentes a este investimento no mesmo exercício. Há, pois, uma complexidade maior do sistema *accrual* em relação ao sistema *realization*, de modo que o primeiro tende a demandar maior custo de conformidade.

Dentro desse cenário de tributação de renda ou rendimentos ilíquidos, os investidores tenderão a preferir investimentos de maior liquidez ou em caixa para não terem de se

descapitalizar, o que pode ser ruim para a economia, pois atrairá mais capital especulativo do que produtivo.

Em outras palavras, a tributação da renda não realizada e dos investimentos ilíquidos, a depender da maneira como é feita, pode influenciar a formação de preços dos ativos e também na escolha de um em detrimento de outros. Ou seja, a tributação de renda não realizada fará com que os contribuintes prefiram os ativos mais líquidos aos ilíquidos, havendo migração de capitais de uma direção rumo a outra, mudando a lógica da economia.

Nessa linha, cabe trazer o exemplo citado por Yair Listorkin, em que ele traz um *trade off* que se apresenta diante de um investidor: investir num imóvel e ter sobre esse investimento retorno da ordem de 10% ao ano ou não investir nada e ficar com o dinheiro em caixa, sem receber nenhum retorno. Para o investidor que nada investiu, ele pagará suas despesas de consumo em caixa. Já o investidor que comprou o imóvel, enquanto não receber o retorno do seu investimento, deverá ele pagar suas despesas mediante crédito bancário, sobre os quais deverá pagar juros à instituição financeira no valor de 10%³¹⁹.

Sem imposto de renda, não haverá qualquer impacto no investimento em imóvel ou no dinheiro mantido em caixa, uma vez que os investidores terão, ao final, o mesmo padrão de consumo.

No entanto, em sendo introduzido o imposto de renda sobre o retorno do imóvel não realizado (*accrual*), mormente em caso de não serem dedutíveis da apuração do imposto de renda os juros pagos à instituição financeira, em virtude do empréstimo bancário realizado, o investimento ilíquido tornar-se-á economicamente inviável, o que poderá promover - numa escala maior - uma realocação de ativos no mercado, cujos investidores acabarão procurando por produtos e serviços mais líquidos.

9 Síntese dialética e principais conclusões

Tudo que se verificou até o momento, neste capítulo, reforça o que vem sendo alegado ao longo deste trabalho, no sentido de que não existe modelo contábil perfeito. Nesse sentido, a apresentação, em paralelo, de aspectos positivos e negativos em relação à adoção do padrão IFRS deixa isso muito claro.

³¹⁹ LISTORKIN, Yair. Taxation and Liquidity. *Yale Law Journal*, vol. 120, p. 100, 2011. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1794147>>. Acesso em: 29.06.2015.

Nessa linha, ao redor do mundo, o grau de aceitação do IFRS para fins contábeis e tributários tem variado bastante e, até o momento, existem vários países que já aderiram a ele, mas há países que ainda relutam em fazê-lo.

Parece, a par do estudo de direito comparado realizado neste capítulo, que, do ponto de vista tributário, o modelo IFRS encontra mais críticos do que simpatizantes, haja vista as diversas preocupações externadas por juristas e contabilistas estrangeiros, que levantaram vários pontos de conflito entre IFRS e o sistema tributário, o que, a depender das normas de ajuste criadas por lei, pode, para mais ou para menos, neutralizar os efeitos na tributação.

A adesão ao IFRS, para efeito de tributação, parece, em muitos países, ainda consistir num desafio para juristas e contabilistas, uma vez que terão diante de si diversas questões sobre as quais deverão se debruçar e que, se mal regulamentadas, poderão suscitar o aumento da carga tributária ou mesmo a instauração de um contencioso entre Fisco e contribuinte.

No âmbito da União Europeia, viu-se a iniciativa da *Common Consolidated Corporate Tax Basis – CCCTB* que, apesar de constituir um grande avanço na uniformização das bases de cálculo tributárias (e, por ato reflexo, do próprio IFRS, adotado por vários países europeus e que constituiria o ponto de partida da CCCTB), com diversas vantagens inerentes (além da redução do grau de assimetria, também a redução da evasão tributária internacional, causada, principalmente, por países que concedem benefícios fiscais para atrair investidores), ainda assim existem países que reagem a esta prática, uns porque vislumbram, no CCCTB e no IFRS, um possível aumento da carga tributária, e outros, porque entendem que a adoção do IFRS e da CCCTB neutralizará benefícios fiscais importantes, que são responsáveis por manter sua competitividade econômica dentro da União Europeia.

É fato que há – no presente momento - um distanciamento maior entre os lucros contábil e tributário propiciado pela adesão ao IFRS, que tornou mais complexas as relações entre essas grandezas, de modo que para ser compatível com a tributação, a contabilidade internacional tem de passar por uma série de ajustes, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade.

No estudo de direito comparado, viu-se a sugestão de diversos mecanismos de neutralização e mitigação de efeitos na tributação, culminando com a possibilidade de adoção de outro padrão contábil para servir de base para a apuração do imposto sobre a renda.

De nossa parte, cabe registrar que a adesão ao IFRS parece ser mesmo um caminho sem volta, uma vez que toda economia que é globalizada necessita zelar pela padronização de sua Contabilidade, de modo a promover uma melhor transparência das demonstrações financeiras das empresas.

Nesse ponto, estudos revelam que – no Brasil – o padrão contábil internacional é seguido mais de perto pelas empresas listadas em bolsa, até porque há, além de exigência legal nesse sentido, também uma pressão dos investidores para tanto.

Ocorre que, em relação à maior parte das empresas brasileiras (que são fundamentalmente limitadas, de pequeno e médio porte), a adaptação aos padrões internacionais, ainda que desejada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, parece, ao menos, neste momento, ser uma realidade distante, que levará tempo para ser atingida.

Isso porque ainda existe, no Brasil, a necessidade de inclusão, na grade curricular dos cursos de Contabilidade, uma disciplina de contabilidade internacional. Para os contadores já formados, pode-se dizer, com base em estudos pesquisados, que muitos deles ainda não têm familiaridade com o padrão IFRS, de modo que será necessário investir em cursos de extensão e treinamento para o preenchimento dessa lacuna.

Além disso, as próprias pequenas e médias empresas brasileiras precisam se preparar melhor para a adoção dos padrões internacionais, uma vez que a ideia é que o Brasil siga apenas um modelo contábil. De nossa parte, acreditamos que este ponto, especificamente, deve ser repensado. A exemplo de outros países, acredita-se ser melhor abrir, às pequenas e médias empresas, a adoção do modelo contábil nacional.

Conforme visto ao longo desses estudos, existem países que, para as pequenas e médias empresas, permitem expressamente que elas adotem o padrão local contábil, até porque a contabilidade padrão IFRS é complexa e demanda custos de conformidade para a sua implementação, além do que, faz mais sentido ser adotada por empresas listadas.

Independentemente disso, o que se nota é que a adoção do IFRS, apesar de necessária, deve contemplar o ordenamento jurídico como um todo e, em matéria de tributação, há necessidade de respeito aos princípios e regras inerentes.

No Brasil, a Lei n.º 12.973/2014 cumpriu parcialmente este papel. Uma porque, para alguns casos específicos, manteve o critério da realização, que então vinha sendo adotado no direito tributário brasileiro. Para outros casos, expressamente, adotou a nova Contabilidade para efeitos fiscais. Por fim, para uma terceira categoria, essa lei simplesmente

silenciou, silêncio este que nos parece ser uma adoção tácita da nova Contabilidade para efeitos de tributação, o que representaria uma adoção parcial ao sistema *accrual*.

O problema maior, no nosso entender, é que, desde o momento em que se deflagrou o processo de convergência/harmonização, vinha sendo repisada a necessidade de se manter uma neutralidade tributária, parecendo-nos que o papel da lei tributária era, ao máximo possível, regradar um a um todos os possíveis efeitos que a nova contabilidade poderia produzir na tributação. Tal prerrogativa, no nosso entender, não foi plenamente cumprida.

Além disso, existem outras questões ainda não objeto de Pronunciamento CPC expresso, tampouco regramento tributário específico, configurando verdadeira dupla lacuna. O trabalho do intérprete, nesses casos, será dificultoso, pois terá de estudar o ordenamento jurídico como um todo para então saber como se posicionar diante dessas questões.

Outro erro, no nosso entender, foi que a Lei n.º 12.973/2014, no seu artigo 58, instituiu cláusula geral de neutralidade para o futuro, isto é, determinou que as inovações contábeis ou futuros pronunciamentos contábeis CPC baixados, depois de sua edição, não terão efeitos tributários imediatos, devendo aguardar regulamentação tributária em lei futuramente a ser editada para esse fim. No entanto, tal dispositivo não assegura a mesma neutralidade para o passado, o que não parece fazer sentido.

Em face a todas essas premissas acima expostas, pode-se dizer que a nova relação entre os lucros contábil e fiscal no Brasil – apesar de haver regulamentação legal – ainda não está plenamente definida e madura quanto aos seus contornos, havendo, portanto, zonas brancas e cinzentas que exigirão trabalho tanto dos contabilistas quanto dos tributaristas.

No que tange à adoção do sistema *accrual*, não obstante seja ele importante para combater o chamado *lock-in effect*, entendemos que sua introdução no sistema jurídico tributário brasileiro depende de ajustes em livros tributários paralelos e se restringe a alguns ativos (preferencialmente os negociados em mercados controlados, com preços e valores mais precisos), sendo, em regra, incompatível com o fato gerador do imposto sobre a renda. Quando muito, poder-se-ia cogitar desse sistema quando o acréscimo gerado em função de eventos econômicos não realizados tenha boa probabilidade de acontecer na prática, sob pena de gerar distorções na carga tributária, em prejuízo do contribuinte e da economia como um todo.

Por fim, conclui-se que – no Brasil – o reinado absoluto do princípio da realização está comprometido, uma vez que plantada a semente para a frutificação do sistema *accrual*.

Esta a realidade inevitável com a qual deverão lidar juristas e contabilistas, sendo de rigor o aprofundamento dos estudos em torno dessa questão, mormente a sugestão de alterações na Lei n.º 12.973/2014 para que o sistema *accrual* se restrinja aos casos em que houve a necessária segurança jurídica para implementá-lo, de modo a evitarem-se distorções desnecessárias na tributação.

CONCLUSÕES FINAIS

A esta altura, com apoio em todos os tópicos estudados ao longo deste trabalho, apresentamos as nossas conclusões finais, a saber:

1) A Contabilidade tem por objeto medir a riqueza das pessoas jurídicas, em especial, o patrimônio delas, bem como as suas oscilações. Para tanto, a contabilidade registra em seus documentos todos os eventos econômicos que tenham o poder de produzir efeitos patrimoniais.

2) A Contabilidade, no exercício de suas prerrogativas, serve-se do processo contábil, composto de três etapas: reconhecimento (fase em que um dado econômico é reputado relevante e classificado numa conta); mensuração (fase que tem por objeto atribuir, a esse evento, um valor que será contabilmente registrado); e divulgação (que corresponde à apresentação, aos utentes e interessados – em formato organizado, de acordo com um plano de contas - das duas fases anteriores).

3) Existem, ao redor do mundo, diversos padrões de contabilidade, cada um atendendo a uma finalidade e servindo para um destinatário específico. Nessa linha, existe a contabilidade voltada ao credor, a societária, a tributária e a gerencial. Os padrões contábeis também variam significativamente ao redor do mundo, uma vez que fortemente influenciadas por motivos jurídicos, sociais, políticos, econômicos, culturais e, até mesmo, religiosos.

4) A Contabilidade não é ciência exata, uma vez que registra os eventos econômicos não da forma que eles existem ontologicamente, mas sim por meio de aproximações, métodos próprios de investigação, que variam de modelo para modelo. Trata-se, portanto, de uma ciência social aplicada.

5) Não existe um modelo contábil melhor do que o outro. Os modelos são simplesmente diferentes, servindo a destinatários e propósitos igualmente diversos.

6) Ocorre que, na experiência internacional, a pluralidade de modelos contábeis adotados ao redor do mundo cria problemas de transparência e também causa dificuldades de compreensão das informações contábeis entre os utentes, fenômeno este a que se dá o nome de *assimetria*. Surge, dentro deste contexto, uma necessidade natural de criação de um padrão contábil internacional para que possa ser adotado, nas relações internacionais, de

modo uniforme, o que resultará numa maior transparência e melhor compreensão dos relatos financeiros pelos investidores mundo afora.

7) Para suprir essa necessidade, concebeu-se o *International Accounting Standards Board – IASB*, que, por sua vez, instituiu os *International Financial Reporting Standards – IFRS*, que vêm sendo progressivamente implementados ao redor do mundo.

8) Não obstante a iniciativa dos IFRS ser absolutamente necessária, num primeiro momento, estudos revelaram que, em alguns países, não foi sentida uma melhora no nível das informações contábeis por conta da adoção desse modelo. Pior do que isso: em alguns países, a exemplo da Alemanha, vê-se que a adoção desse padrão acabou piorando a qualidade dos demonstrativos financeiros das empresas. No entanto, o assunto foi revisitado, e estudos revelaram que os IFRS, se forem instaurados de forma coerente com o ordenamento jurídico, bem como reunir profissionais qualificados que conheçam suas peculiaridades, aliada à existência de procedimentos eficazes de implementação, poderão sim representar melhora na qualidade dos informativos contábeis. Ou seja, a tendência é que, no médio e no longo prazo, os aspectos positivos dos IFRS superem os negativos.

9) A Contabilidade é assunto que interessa ao Direito, uma vez que ele a positivou. Dessa sorte, uma vez normatizada, a Contabilidade assume relevância jurídica e deve ser estudada e interpretada com o manejo de critérios jurídicos. Isso não impossibilita, no entanto, o conhecimento do conceito contábil positivado na sua ciência de origem, de modo que o intérprete do Direito utilize esse ferramental para auxiliá-lo numa melhor interpretação.

10) Quando do processo de positivação, o legislador, ao positivizar conceitos e institutos contábeis, pode introduzi-los no ordenamento jurídico com a mesma conceituação da ciência de origem ou, se entender necessário, pode adaptar ou atribuir diferentes efeitos a tal conceituação, de modo a buscar maior coerência com o ordenamento jurídico como um todo. No entanto, o direito positivo pode e deve, sempre que a complexidade da matéria estudada exigir, manter contato com as Ciências Contábeis, havendo, para tanto, canais de diálogo (*intertextualidade e interdisciplinaridade*).

11) A Contabilidade historicamente sempre manteve relação de proximidade com o direito privado e, também, com o direito processual civil, sendo que as informações por ela preparadas servem em diversas frentes, como, definição de lucros das empresas, para efeito de pagamento de dividendos, apuração do acervo líquido, em caso de dissolução parcial de

sociedade, servindo tal apuração, também, para a realização de operações societárias, como fusão, cisão e incorporação. No âmbito do processo civil, a contabilidade organizada de acordo com o direito empresarial serve de prova em algumas ações judiciais, por exemplo, na de prestação de contas. Ademais, as relações jurídicas constituídas na seara judicial, se ostentarem valor econômico, devem ser escrituradas contabilmente.

12) Com relação ao direito tributário, a Contabilidade no Brasil e ao redor do mundo também tem mantido sempre uma relação de mútua cooperação. A contabilidade registra informações (*e.g. receita bruta e lucro*) que são de grande importância para o direito tributário, uma vez que lhe servem de base para a apuração de fatos geradores de alguns tributos e, também, de base de cálculo, tais como PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

13) Dá-se o nome de direito contábil ao conjunto de normas jurídicas que têm por objeto regular a Contabilidade. Para os fins deste trabalho, pode-se dizer que a Lei n.º 11.638/2007, ao introduzir os padrões internacionais de contabilidade no Brasil, expressamente delegou competência legislativa à Comissão de Valores Mobiliários – CVM para emitir normas contábeis sempre adaptadas aos padrões internacionais. Logo, o direito contábil é composto de normas jurídicas veiculadas por lei e também por normas infralegais emitidas por órgãos regulatórios, inclusive de direito privado, por exemplo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

14) No plano jurídico, o direito contábil mantém diversas relações entre os direitos societário e tributário. Pode-se dizer que o direito contábil, hoje constituído, nasceu das disposições de direito societário, que introduziram legalmente os padrões contábeis internacionais, bem como de normas infralegais que recepcionaram, no Brasil, as normas técnicas contábeis do *International Accounting Standard Board – IASB*.

15) No que tange ao direito tributário, muito frequentemente as normas jurídicas tributárias positivam, em seus textos, expressões que são ontologicamente reguladas pelo direito contábil, podendo o legislador tributário simplesmente absorvê-las, tal como definidas no ramo de origem, quanto alterá-las conceitualmente ou atribuir-lhes diferentes efeitos, de modo a torná-las compatíveis com os propósitos do direito tributário.

16) Existem dois canais de diálogo entre os direitos contábil e tributário: a *intertextualidade* e a *interdisciplinaridade*. No primeiro, o intérprete, para saber o conteúdo, o alcance e a extensão de um determinado conceito contábil positivado em norma de direito tributário, deve se remeter a outros textos normativos e examinar os conceitos trazidos por

estes (normas de reenvio), fenômeno este que nos remete à interpretação sistemática. Já na interdisciplinaridade, o intérprete – para bem interpretar conceitos contábeis positivados no direito tributário – deverá ir direto às Ciências Contábeis para lá buscar as informações que necessita para, então, ao voltar ao direito positivo, definir melhor o conteúdo, o alcance e a extensão da norma. É importante observar que, na interdisciplinaridade, a troca de informações deverá ser organizada, de modo a serem respeitados os campos objetivos das Ciências Contábeis e Jurídicas, os métodos e as finalidades por eles buscadas.

17) No tocante à interpretação das normas de direito contábil positivadas no direito tributário, deverão ser obedecidos todos os métodos de interpretação aplicáveis às demais normas de Direito, levando em conta que deverá sempre haver coerência sistêmica, devendo o ordenamento ser respeitado no plano constitucional (em especial, os princípios de direito tributário), no patamar das leis complementares (especialmente os artigos 109 e 110, do Código Tributário Nacional) e da legislação tributária ordinária.

18) No Brasil, até 31.12.2007, vigiam as normas contábeis brasileiras (BR GAAP), que tinham como fundamento de validade o artigo 177, da Lei n.º 6.404/76, na sua redação original, que espelhava uma realidade empresarial totalmente diversa da que hoje existe. Além disso, o Brasil daqueles tempos era totalmente diferente do que é hoje, país com economia grande e com diversas relações econômicas mantidas no cenário global. A Contabilidade, pois, deveria mudar para que fosse expurgada de uma série de interferências (principalmente da regulamentação do Estado e das normas de direito tributário) que comprometiam a sua pureza.

19) É para esta finalidade que foi editada a Lei n.º 11.638/2007 e, posteriormente, a Lei n.º 11.941/2009. A nova Contabilidade, diferente da antiga, que era embasada na forma jurídica, veio orientada pelo princípio da primazia da essência econômica, interessando para a contabilidade, os bens, os direitos e as obrigações sobre as quais o titular tenha a prerrogativa da exploração econômica, com a transferência a si de todas as vantagens e riscos inerentes, não importando qual a relação jurídica que o titular detenha sobre esses elementos (*e.g.* propriedade, posse, comodato etc.).

20) Com a adoção da nova Contabilidade, é fato que os lucros societários que passaram a ser por ela apurados divergem bastante daqueles calculados pela velha Contabilidade, tanto *qualitativa* quanto *quantitativamente*. Tal situação pode surtir efeitos no plano da tributação da renda, uma vez que os países de *regime de dependência parcial*

(por exemplo, o Brasil), se servem do lucro societário como ponto de partida para a apuração do lucro tributável.

21) Antes da vigência da nova Contabilidade, os lucros societário e tributário tinham uma relação de maior proximidade, uma vez que a contabilidade antiga respeitava a forma jurídica e, também, pelo fato de que o direito tributário exercia sobre ela maior influência. Com a nova Contabilidade, o lucro societário se distanciou significativamente do lucro tributário, o que gerou uma grande insegurança à época, principalmente, no que tange aos efeitos que essa mudança de paradigma poderia produzir na tributação, efeitos para os quais os contribuintes não estavam preparados.

22) Tendo em vista este contexto, para evitar insegurança jurídica, autuações fiscais e uma enxurrada de ações judiciais da parte dos contribuintes, o legislador societário houve por bem editar uma norma geral de *neutralidade tributária*, isto é, garantindo aos contribuintes que todos os efeitos inerentes à mudança de paradigma contábil não poderiam produzir efeitos na tributação até que fosse editada lei específica para este propósito. Essa norma geral de neutralidade foi posteriormente revogada quando da edição da Lei n.º 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário da Transição - RTT, em que as alterações nos critérios de reconhecimento contábil e mensuração de receitas, custos e despesas não poderiam produzir efeitos na tributação, devendo o controle das alterações, para efeitos fiscais, ser registrado num livro auxiliar, especificamente, criado para esse propósito (FCONT). À época, muitas dúvidas foram suscitadas pelos contribuintes quanto ao real alcance do RTT, para se saber se ele realmente conferia neutralidade tributária a todas as inovações contábeis. Houve algumas autuações fiscais quanto a este ponto e as dúvidas foram sendo esclarecidas por meio de Soluções de Consulta que, de um modo geral, garantiram a neutralidade tributária almejada.

23) Na pendência do Regime Tributário de Transição, diversos artigos acadêmicos especulando os efeitos tributários da nova Contabilidade foram produzidos, refletindo algumas divergências de pensamento. A maioria dos autores entendeu que a nova Contabilidade, por se valer de critérios extrajurídicos e por se apoiar na essência econômica, pautada por grande subjetividade, criou um novo conceito de patrimônio diverso do de direito civil e se distanciou muito dos propósitos do direito tributário, a ponto de se tornar com ele incompatível. No entanto, alguns autores entenderam que a nova Contabilidade – por ter sido objeto de positivação e por não haver qualquer restrição jurídica quanto à adoção

de outro patrimônio distinto daquele do direito civil – pode ser perfeitamente adotada para fins de tributação.

24) A questão demandou – de nossa parte – um reestudo do fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, tendo como ponto de partida o artigo 43, do Código Tributário Nacional. De início, fez-se um esboço histórico da evolução doutrinária havida ao longo das décadas em torno do fato gerador do imposto, com foco nos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica de renda, para então ser possível concluir se a nova Contabilidade teria condições de registrar lucros que revelassem disponibilidade econômica de renda, de modo a legitimar a exigência do imposto. A conclusão a que se chegou foi a de que os lucros não realizados mensurados pela nova Contabilidade, isto é, oriundos da essência econômica e puramente escriturais, desprovidos de lastro econômico, não podem ser tributados, uma vez que constituem tão somente expectativas de direito. No nosso entender, ainda que o contribuinte – por conta de lucros escriturais – tenha auferido benefícios indiretos (*e.g.* distribuição de dividendos, possibilidade de participação em licitações etc.), estes não podem ser considerados como disponibilidade econômica de renda, mas tão somente vantagens fugazes decorrentes de uma expectativa de direito, fundada em registros contábeis, cujos eventos registrados poderão ou não ocorrer e, em não ocorrendo, tais vantagens efêmeras tenderão a desaparecer. Para que haja disponibilidade econômica de renda, nesse caso, exige-se, no mínimo, que os eventos registrados na contabilidade possuam uma boa probabilidade de virem a se consumir e que os ativos correspondentes – quanto à valorimetria – possuam base segura, o que normalmente ocorre em ativos negociados em mercados controlados.

25) A adoção dos critérios internacionais de contabilidade IFRS tem ganhado cada vez mais adeptos ao redor do mundo. Atualmente, mais de cem países adotam esses padrões. No entanto, conforme breve estudo realizado na órbita do direito comparado, o processo de convergência/harmonização contábil, em diferentes países, tem graus bem diversos de aceitação, em função de fatores sociais, econômicos, políticos e jurídicos. Além disso, no que tange aos efeitos dessa nova Contabilidade na tributação, cada país suscita graus de preocupação e resistência bastante diversos.

26) De um modo geral, existem países que não externaram grande preocupação com essa matéria, pois viram que a implementação da contabilidade IFRS não promoveria mudanças radicais na contabilidade local, tampouco os efeitos tributários decorrentes não

seriam tão acentuados. Por outro lado, existem países, principalmente aqueles de tradição jurídica no *Code Law*, que externaram diversas preocupações no curso do processo de convergência/harmonização, levantando diversas questões que poderiam produzir efeitos sensíveis na tributação, bem como propondo medidas concretas para neutralizar ou, ao menos, mitigar esses efeitos.

27) No âmbito da União Europeia, tendo em vista a adoção dos padrões IFRS pela grande maioria dos países-membros e também para evitar distorções sensíveis na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, foi lançado projeto de adoção de uma base de cálculo única desse imposto, que englobasse os resultados auferidos por empresários relativamente a estabelecimentos existentes em diferentes países, constituída com base na contabilidade internacional (*Common Consolidated Corporate Tax Basis - CCCTB*), mas ficando assegurado, a cada país, aplicar a sua alíquota interna. O projeto ainda está em fase de implementação, havendo, no entanto, alguns focos de resistência, principalmente, da parte de países que instituem benefícios fiscais para atrair investidores estrangeiros.

28) No Brasil, a experiência que se cristalizou de início foi aquela consumada quando da época de vigência do Regime Tributário de Transição – RTT, em que diversas dúvidas foram suscitadas por contabilistas e operadores do Direito, dúvidas estas que foram sanadas, uma a uma, pela Receita Federal do Brasil, mediante apresentação de consultas a ela endereçadas por contribuintes. Algumas vezes, a Receita Federal do Brasil extrapolou as raias de sua competência impositiva, pois normatizou alguns temas por meio de diplomas infralegais, sem mesmo esperar a edição de lei tributária competente para disciplinar os efeitos da virada contábil (*e.g.*, limite de isenção para distribuição de dividendos e o lucro a ser considerado para o pagamento de juros sobre o capital próprio). Em outros casos, a Receita Federal do Brasil – RFB, por meio de suas respostas às consultas que lhe foram formuladas, trilhou pelo caminho da neutralidade tributária.

29) No que tange à visão dos contabilistas em relação ao processo de convergência/harmonização, pôde-se verificar, com base em estudo empírico, que muitos focos de resistência foram levantados para efeito de implementação da contabilidade IFRS no Brasil (*e.g.* subjetividade da contabilidade, incompatibilidade com o sistema jurídico, influência do direito tributário, falta de treinamento e pessoal familiarizado com o padrão internacional etc.), o que leva a crer que este padrão será mais adotado para as empresas listadas e com papéis negociados nas principais bolsas de valores estrangeiras. Já no tocante

às pequenas e médias empresas, acredita-se que a adoção, por elas, da contabilidade IFRS é algo que deve se materializar apenas no longo prazo.

30) No tocante à Lei n.º 12.973/2014, pode-se dizer que ela tornou a nova Contabilidade obrigatória para efeitos tributários, mas, em grande parte, preferiu adotar o critério da realização para efeito de tributação da renda, especificamente, quanto aos casos regulamentados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, talvez por uma questão de conforto, uma vez que, tanto o Fisco quanto aos contribuintes estão mais acostumados com esta metodologia ou, então, para impedir distorções na tributação, aumento da complexidade do sistema e discussão judicial de questões pontuais. Porém, existem alguns pronunciamentos CPC em que a referida lei, expressamente, recepcionou a nova Contabilidade para efeito tributário, e há outros em que ela simplesmente silenciou a respeito, silêncio este que poderia ser considerado como uma *aceitação tácita*. Para esses casos, especificamente, parece que a Lei n.º 12.973/2014 adotou o sistema *accrual*, podendo-se dizer que tal lei, na verdade, para uns casos (a maioria) elegeu o critério da realização, mas para outros, pareceu ter rumado para o *accrual*.

31) Referida lei, em seu artigo 58, fixou uma regra geral de neutralidade tributária para o futuro, isto é, futuras normas contábeis só poderão surtir efeitos tributários quando houver lei reguladora futura. Ocorre que a Lei n.º 12.973/2014 não teve esse mesmo cuidado em relação ao passado, de modo que a interpretação que se tem é a de que – nas suas lacunas – não haverá neutralidade tributária, já podendo a nova Contabilidade irradiar os seus efeitos em matéria de tributação, o que nos parece perigoso, uma vez que pode gerar situações de tributação de lucros não realizados (sem que haja lastro econômico, segurança e disponibilidade sobre ele) ou meramente escriturais e potenciais, frutos da essência econômica.

32) Fato é que a contabilidade IFRS, tal como qualquer outro modelo contábil, é imperfeita, tendo tanto aspectos positivos quanto negativos, sendo que a predominância de um sobre o outro varia de país para país, pois essa questão está relacionada com muitas outras, dentre elas, o sistema tributário, a tradição jurídica, a política fiscal, a praticabilidade etc.

33) No Brasil, a contabilidade IFRS, para efeito de tributação da renda, em grande parte, está resolvida mediante adoção do critério da realização que, de acordo com o ordenamento jurídico-tributário vigente, parece ser o mais correto. No entanto, existem casos

em que o legislador tributário preferiu, aparentemente, adotar o critério *accrual*, que, no nosso entender, para ser tributado, deve revelar boa chance de disponibilidade econômica de renda, isto é, eventual reflexo no resultado causado por esse evento deve ter boa probabilidade de se concretizar no futuro, sob pena de tributação de uma não renda.

34) O sistema *accrual*, apesar de ostentar algumas vantagens, pode levar a situações de descapitalização e também de reviravolta no mercado, com a busca pelos investidores de ativos mais líquidos em detrimento de ilíquidos, para que possa dispor de caixa suficiente para recolher o imposto incidente sobre os retornos correspondentes.

35) Fato é que a nova Contabilidade veio para ficar e, atualmente, já está plantada a semente do sistema *accrual* no Brasil, sendo esta a realidade com a qual os juristas e contabilistas terão que lidar, sempre atentos à necessidade de que a tributação, ainda na lacuna da Lei n.º12.973/2014, deve respeitar o ordenamento jurídico sistematicamente considerado.

BIBLIOGRAFIA

AGUIAR, Nina. La relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil. In: GARCIA, Eusebio González; MAYER, Polyanna Vilar (coord.). **Temas actuales de derecho tributario**. Barcelona: J. M. Bosch, 2005.

ARMSTRONG, Chistopher et al. Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. **The Accounting Review**, vol. 85, n. 1, pp. 31-61, September 2008.

ARNOLD, Brian J; AULT, Hugh J. **Comparative income taxation: a structural analysis**, 3th ed. Alphen: Kluwer, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BAIJAL, Vandana; BOOKWALA, Zainab. Convergence of Indian accounting standards with IFRS: tax implications. **IBFD - Asian Pacific Tax Bulletin**, India, January/February 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

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

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Solução de Consultas Tributárias. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 10/02/2016.

BRANDT, Valnir Alberto. Modelos contábeis: suas tendências e influências. **Contab. Vista & Rev.**, Belo Horizonte, vol. 9, n. 2, p. 57-64, jun. 1998. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/download/25087>>. Acesso em: 21/06/2015.

BRIGAGÃO, Gustavo; SCHARFSTEIN, Carlos Cornet. Discussão sobre a aplicabilidade, para fins tributários: da primazia da essência. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito tributário, societário e reforma da lei das S/A - Vol. III: desafios da neutralidade tributária e do direito societário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BROEDEL, Alexsandro Lopes; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

BROEDEL, Alexsandro Lopes; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

CALIXTO, Laura. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, vol. 21, n. 1, pp. 157-187, jan./mar. 2010.

CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos tributários da implementação das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil**: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e desenvolvimento. 2016. Dissertação de mestrado - Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2016.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. II**: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Estudos sobre o imposto de renda (em memória a Henry Tilbery). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

CARNEIRO, Erymá. **Aspectos jurídicos do balanço**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1953.

_____. **O balanço fiscal no Direito e na Contabilidade**. Rio de Janeiro: [S.N.], 1950.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, L. Nelson. Essência x forma na Contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 45. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pareceres e normas técnicas. Brasília. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 25/06/2016.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n.68, pp. 50-62, out./dez. 1987.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda** (em memória a Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Marco Diniz et al. (coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: uma homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

DIAS, Karem Jureidini. O ágio e a intertextualidade normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 2. São Paulo: Dialética, 2011.

DICIONÁRIO MICHAELIS. Disponível em: <<http://www.michaelis.uol.com.br>>. Acesso: em 29/08/2016.

DONIAK JR, Jimir. Considerações gerais sobre a adaptação da legislação do imposto sobre a renda às novas normas contábeis. In: ROCHA, Sérgio André (coord.) **Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A**, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ERBERHARTINGER, Eva; KLOSTERMANN, Margret. **What if IAS/IFRS were a Tax Base?** New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. Vienna, WU Vienna University of Economics and Business. Disponível em: <<http://epub.wu.ac.at/1096/>>. Acesso em: 10/07/2016.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. **La constitución como norma jurídica y el tribunal constitucional**. Madrid: Civitas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária e societária para advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIA, José Eduardo. **A realidade política e o ensino jurídico**. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67101/69711>>. Acesso em: 25/01/2016.

FERNANDES, Edison Carlos. Lei n.º 11.638/2007: a reaproximação da Contabilidade ao Direito. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A – Vol. II**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Direito contábil** (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos). São Paulo: Dialética, 2013.

FERNANDES, Edison Carlos; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; CALCINI, Fábio Pallaretti. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, de acordo com a Lei n.º. 12.973 de 2014. São Paulo: Atlas, 2015.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1998.

FREEDMAN, Judith. Aligning taxable profits and accounting profits; accounting standards, legislators and judges. **eJournal of Tax Research**, 2004.

_____. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital, **IBFD**, Amsterdam, 2010.

FREITAS, Rodrigo de. **Reconhecimento, mensuração e tributação da renda no setor imobiliário**. 2012. Dissertação de mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 5. ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HARTFIELD, H.R. *apud* LOPES, Alexsandro Broedel. A “política de balanço” e o novo ordenamento contábil brasileiro das companhias abertas. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011.

HAVERALS, Jacqueline. IAS/IFRS in Belgium: quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. 2007, vol. 16, pp. 69-89. Disponível em: <<https://www.researchgate.net/publication/222>

524371_IASIFRS_in_Belgium_Quantitative_analysis_of_the_impact_on_the_tax_burden_of_companies >. Acesso em: 05/09/2016.

HENDRIKSEN, Eldon; S. VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

HOLMES, Kevin. Concept of income – a multi-disciplinary analysis, doctoral series. In: HUSSEY, Roger. **Fundamentals of International Financial Accounting and Reporting**. World Scientific Publishing Co., 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista contabilidade e finanças**, São Paulo, vol. 38, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. São Paulo: Atlas, 2007.

JAPIASSU, Hilton. **Interdisciplinaridade e patologia do saber**. Rio de Janeiro: Imago, 1976.

JERMAKOWICZ, Eva K. Effects of adoption of international financial reporting standards in Belgium: the evidence from BEL-20 Companies. **Accounting in Europe**, vol. I, 2004. Disponível em: <<http://www.observatorioifrs.cl/archivos/05%20-%20Bibliogra%EDa/02%20-%20PA/BPA-006.pdf>>. Acesso em: 05/09/2016.

JIRASKOVA, S. The relationship between tax and book income after adoption IFRS in Czech Republic in comparison with other european countries. **Journal of Economics, Business and Management**, vol. 3, n. 12, December 2015.

KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital, **IBFD**, Amsterdam, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 2. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1962.

_____. **Teoria geral do Direito e do Estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KIRSCH, Hanno; OLSSON, Stefan. Financial accounting and tax accounting: German and Sweeden as examples. Disponível em: <<http://skattenytt.se/wpcontent/uploads/2014/05/SN-12-2008-Kirsch-och-Olsson.pdf>>. Acesso em: 02/09/2016.

LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la Philosophie**, vol. II. Paris: Librairie Félix Alcan, 1938.

LAMB, Margareth; NOBES, Cristopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial accounting. In: JAMES, Simon (coord.). **Taxation –**

critical perspectives on the world economy, vol. II, part. 5. London & New York: Routledge, 2004.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of the income from capital In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital, **IBFD**, Amsterdam, 2003.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do Direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LISTORKIN, Yair. Taxation and Liquidity. **Yale Law Journal**, vol. 120, p. 100, 2011. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1794147>>. Acesso em: 29/06/2015.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES DE SÁ, A. **Auditoria de balanços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Translation Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004.

MACHADO, Brandão. Imposto de renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações. Decreto-lei nº. 1.510, de 1976. **Direito Tributário Atual**, vol.11/12. São Paulo: IBDT, 1992.

_____. Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o imposto de renda** (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MAGLIOCCO, Antonella; SANELLI, Alessandra. Italy – developments in tax accounting. **IBFD**, August / September 2009.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no ordenamento jurídico tributário**. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/CONGRESSO%20USP-LOPO.pdf>. Acesso em: 14/02/2016.

_____. **A linguagem contábil no direito tributário**. 2002. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2002.

MARTINS, Natanael. **Contabilidade e Direito tributário** – do fato (jurídico) contábil ao fato jurídico tributário – a construção da renda tributável. 2012. Dissertação de mestrado - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2012.

_____. A figura da primazia da substância sobre a forma em Contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 3. São Paulo: Dialética, 2012.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Editora do Globo, 1926.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**, vol. I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil. Fundamentos conceituais. Aspectos da experiência brasileira e implicações. In: **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos) São Paulo. Dialética, 2010.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**. Porto Alegre, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965.

NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade**. Alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. 2012. Tese de Doutorado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KRUYVEN, Luiz Fernando Martins. **Temas essenciais de direito empresarial** – estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 3. São Paulo: Dialética, 2013.

_____. Visão geral da Lei n. 11.638 e dos seus impactos na tributação. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A – inovações da Lei 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PACE, Ricardo. **Contribuições de intervenção no domínio econômico** – Direito, Economia e Política. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PEREIRA, Letícia de Souza. MACIEL; Maria Cristina. **Evidências de *income smoothing* no lucro tributável e societário em companhias abertas brasileiras listadas na BM&FBovespa pós IFRS**. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE 2015 da Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CC_F/1_15.pdf> Acesso em: 02/11/2016.

PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 6. São Paulo: Dialética, 2015.

PIRLA, José Maria Fernandez. **Una aportación a la construcción del derecho contable**. 1976. Tese de Doutorado. Madrid, 1976.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda** – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ, vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado pelo Brasil. **Revista de direito tributário atual**, vol. 24. São Paulo: Dialética/IBDT, 2010.

PROCHÁSKA, David. The IFRS as tax base: potential impact on a small open economy. In: Research project: assumption for introduction of the IFRS as an alternative tax base in small open economy: evaluation of its impact on country's competitiveness. **European Financial and Accounting Journal**, 2014, vol. 9, no. 4, pp. 59-75.

QUERQUILLI, Alexandre; BERRY, Cristina. Tratamento Tributário da Depreciação e da Amortização dos bens classificados como ativo imobilizado e ativo intangível a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI; Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato. **Lei 12.973/2014 – Novo Marco Tributário – Padrões Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROBLES, Gregorio. **Teoria del Derecho** (fundamentos de la teoria comunicacional del derecho), vol.1. Madrid: Civitas, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, João Victor Guedes. Direito tributário e justaposição: a contabilidade societária e os limites à neutralidade fiscal. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade da tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. In: **Direito Tributário Atual**, n. 28, São Paulo: IBTD, 2012.

SAWYER, Adrian; SMITH, Andrew M. C. The taxation issues involved with adopting IFRS. **IBFD - Asia-Pacific Tax Bulletin**, March/April 2007.

SCHÖHN, Wolfgang. International accounting standards – a “starting point” for a common european tax base? 2004. **European Taxation**, vol. 44, n.10, October 2004. International Bureau of Fiscal Documentation. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1603758>>. Acesso em: 29/06/2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias**. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Direito tributário internacional – qualificação e substituição – tributação no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedades de pessoas residentes na Alemanha. **RDDT**, Alemanha, n. 54.

_____. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos), vol. 5. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: Mosquera, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinicius Feliciano. A limitação à isenção dos dividendos pelo parecer PGFN/CAT 202/2013. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2013.

SILLOS, Lívio Augusto de. **Alterações promovidas na lei das sociedades por ações (Lei 6.404/76) pela Lei 11.638/07** – aspectos tributários. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 15/01/2016.

SLOT, W. Bruins; RA, E. D. M. Gerrits. Can IFRS also become the standard for Netherlands tax purposes? **IBFD**, August/September 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de direito público**, vol. 14., out-dez., São Paulo, 1970.

SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In:

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 11, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária / Editora Resenha Tributária, 1986.

SOUZA, Ricardo Garcia de. **Normas internacionais de contabilidade**: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil. 2009. Dissertação de Mestrado - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2009.

SPENGLER, Christoph; OESTREICHER, Andreas. Tax harmonisation in Europe – the determination of corporate taxable income in the EU member states. **ZEW Discussion Papers**. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=997208>> or <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.997208>>. Acesso em: 29/06/2015.

TAKATA, Marcelo Shiguo. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2013.

TARCA, Ann. **The case for global accounting standards: arguments and evidence**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Case-for-Global-Accounting-Standards-Arguments-and-Evidence.pdf>> Acesso em: 27/05/2016.

TAVARES, Assis. **Do balanço real ao balanço fiscal**. 2. ed. Lisboa: Livraria Clássica, 1978.

TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e Contabilidade**: da realização ao justo valor. Coimbra: Almedina, 2011.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. **Palavras do amigo aos estudantes de Direito**: bosquejos extra-curriculares, proferidos no escritório do professor em 2002. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

TERSI, Vinícius F; SCHOUERI, Luís Eduardo. As inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender o RTT significa obter Neutralidade Tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011.

TERSI, Vinicius Feliciano. **A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS**. 2016. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2016.

TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (coord.). **Lei 12.973/2014 novo marco tributário** – padrões internacionais de Contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Direito tributário disciplinar, interdisciplinar, multidisciplinar, pluridisciplinar e transdisciplinar. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, vol. 33, IBDT e Dialética, 2015.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2006.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Direito tributário** - homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.