

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.

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, Alexandro 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, Alexandro 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, Alexandro 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.