

**HERON CHARNESKI**

**NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E SUA  
INSERÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:  
FUNDAMENTOS E LIMITAÇÕES**

**Dissertação de Mestrado**

**Orientador: Professor Dr. Roberto Quiroga Mosquera**

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo-SP**

**2016**

**HERON CHARNESKI**

**NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E SUA  
INSERÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:  
FUNDAMENTOS E LIMITAÇÕES**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração, Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO  
São Paulo-SP  
2016**

### **Catálogo da Publicação**

Charneski, Heron

Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro: fundamentos e limitações / Heron Charneski. -- São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2016.

224f.

Orientador: Professor Dr. Roberto Quiroga Mosquera

Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, Direito Econômico, Financeiro e Tributário, 2016.

1. Direito Tributário. 2. Direito contábil. 3. Padrão IAS/IFRS. 4. Segurança jurídica. 5. Igualdade. 6. Capacidade contributiva. I. Mosquera, Roberto Quiroga. II. Título.

CDU

**BANCA EXAMINADORA**

Orientador Professor Dr. Roberto Quiroga Mosquera

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

À Fernanda, esteio de união, inspiração e companheirismo, com amor e agradecimento.

À nossa doce Sofia, que com seu sábio sorriso de criança ilumina cada dia.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera, cujo exemplo estimulou o desenvolvimento deste estudo, pela orientação e pela oportunidade de aprendizado proporcionado.

CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro: fundamentos e limitações*. 2016. 224f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

## RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo examinar a inserção das normas contábeis baseadas no padrão internacional no universo do direito tributário brasileiro. A convergência ao padrão IAS/IFRS, fundamental para libertar a contabilidade brasileira de amarras jurídicas que impediam a sua evolução como ciência com objetivos informacionais, foi marcada, ela própria, por um intenso processo de juridicização. Prestigia-se a substância econômica e a abertura ao uso de bases correntes de mensuração, em lugar apenas do custo histórico. De posse dessas definições, procura-se verificar os fundamentos e as limitações constitucionais para a recepção pela legislação tributária de normas inspiradas nos princípios do direito contábil. Analisa-se o papel primordial da segurança jurídica e da legalidade na absorção de conceitos contábeis, com destaque para a complexa problemática do uso tributário de normas baseadas na substância econômica. A igualdade tributária, a capacidade contributiva, a universalidade e a generalidade, assim como a discriminação de competências tributárias e a definição do significado de renda colocam limites para uma recepção mais ampla das novas regras contábeis, mas não impediriam por inteiro uma cuidadosa tributação do valor corrente, se efetiva a renda e adequada a valoração. Admite-se ainda o recurso a conceitos e normas contábeis na argumentação jurídico-tributária segundo uma teleologia da norma e sob limites semânticos e sistemáticos reconhecíveis. Ao longo do estudo, consideram-se várias disposições da Lei 12.973/2014 para verificar a intensidade da conexão efetivamente estabelecida entre essa lei e a escrituração contábil. Nesse sentido, no caso de normas contábeis como as que tratam de estoques, instrumentos financeiros híbridos, receitas e pagamentos baseados em ações, conclui-se que o silêncio da lei, ainda que parcial, opera determinados efeitos tributários em razão de uma remissão ou de uma abertura interpretativa às respectivas normas.

Palavras-chave: Direito tributário. Direito contábil. Padrão IAS/IFRS. Segurança jurídica. Igualdade. Capacidade contributiva. Conceito de renda. Interpretação e integração.

CHARNESKI, Heron. *International accounting rules and their insertion in Brazilian tax law: grounds and limitations*. 2016. 224p. Master Dissertation – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2016.

## ABSTRACT

The present dissertation aims to examine the insertion of accounting standards based on the international financial reporting standards (IFRS) in the universe of Brazilian tax law. The convergence to the IAS/IFRS standards, essential to release Brazilian accounting from legal ties that impaired its evolution as a science with informational purposes, was itself marked by an intense process of legalization. The economic substance and the opening to the use of current bases of measurement, instead of historical cost alone, were honored. With these definitions, the work seeks to verify the constitutional grounds and limitations for the reception by tax legislation of rules inspired by the principles of accounting law. It analyzes the primary role of legal certainty and legality in the absorption of accounting concepts, highlighting the complex problem of the tax use of standards based on the economic substance. Tax equality, ability to pay, wide and general consideration of income, as well as the discrimination of taxing powers and the concept of income, set limits to a wider reception of the new accounting rules, but would not completely prevent a careful taxation of the current value, provided that income is effective and there is suitable valuation. The work also accepts the use of accounting concepts and rules in legal and tax argumentation according to a teleology of the rule and under recognizable semantic and systematic limits. Throughout the study, several provisions of Federal Law 12,973/2014 are considered in order to verify the degree of the connection effectively established between such statute and bookkeeping. In this sense, in the case of accounting standards such as the ones that rule about inventories, hybrid financial instruments, income and share-based payments, it is concluded that the silence of the statute, although partial, produces certain tax effects due to a remission or based on legal interpretation.

Keywords: Tax law. Accounting law. International financial reporting standards (IFRS). Legal certainty. Equality. Ability to pay. Income concept. Interpretation and integration.



## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BACEN – Banco Central do Brasil  
CF – Constituição Federal  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CTN – Código Tributário Nacional  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
FASB – *Financial Accounting Standards Board*  
GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*  
IAS – *International Accounting Standards*  
IASB – *International Accounting Standards Board*  
IASC – *International Accounting Standards Committee*  
Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
IFRS – *International Financial Reporting Standards*  
IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas  
NBC – Norma Brasileira de Contabilidade  
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade  
RIR – Regulamento do Imposto de Renda  
RTT – Regime Tributário de Transição  
SEC – *Securities and Exchange Commission*  
US GAAP – Princípios de contabilidade geralmente aceitos nos EUA

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>1. EXAME METODOLÓGICO DO RELACIONAMENTO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE</b> .....	18
1.1. Níveis de intercomunicação científica: da menor para a maior influenciabilidade do direito tributário pela contabilidade .....	19
1.1.1. Distinção pura e simples dos objetos .....	19
1.1.2. Distinção pura e simples dos objetivos .....	23
1.1.3. Direito tributário positivo como linguagem .....	26
1.1.4. Direito tributário positivo como sistema .....	30
1.1.5. Concepções descritiva e normativa dos conceitos contábeis .....	33
1.2. Modelos teóricos de relacionamento entre os balanços tributário e contábil .....	36
1.3. Relacionamento normativo entre o tributário e o contábil: o caso brasileiro .....	44
1.3.1. Período clássico .....	44
1.3.2. Período transitório .....	46
1.3.3. Período contemporâneo .....	49
<b>2. CONVERGÊNCIA AO PADRÃO IAS/IFRS E AS NOTAS CONCEITUAIS DO NOVO DIREITO CONTÁBIL</b> .....	52
2.1. Processo de convergência ao padrão IAS/IFRS .....	53
2.1.1. Origens e experiência estrangeira .....	53
2.1.2. Características do processo brasileiro de convergência .....	59
2.1.2.1. Contexto geral .....	59
2.1.2.2. Juridicização do padrão IAS/IFRS e seus reflexos. Das demonstrações financeiras individuais ao direito contábil .....	60
2.1.2.3. Veiculações jurídicas e aplicações conforme as características das sociedades .....	66
2.1.2.4. Diferenças entre o direito contábil brasileiro e o padrão IAS/IFRS .....	71
2.2. Princípios do direito contábil brasileiro a partir da convergência .....	73
2.2.1. Continuidade .....	74
2.2.2. Substância econômica .....	75
2.2.3. Custo histórico e valor corrente como bases relevantes de mensuração .....	78
2.2.4. Prudência .....	86
2.2.5. Competência .....	88
2.2.6. Julgamento .....	91
2.2.7. Transparência .....	93

2.3. Diferenças temporárias e tributos diferidos. Reconhecimento dos efeitos temporais das diferenças entre o novo direito contábil e o direito tributário.....	94
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

<b>3. FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO EM FACE DO DIREITO CONTÁBIL APÓS A CONVERGÊNCIA AO PADRÃO IAS/IFRS .....</b>	<b>100</b>
3.1. Segurança jurídica e legalidade tributária.....	101
3.1.1. Contornos gerais.....	101
3.1.2. Órgãos reguladores como autores da hipótese de incidência. Reserva de lei e “tipicidade cerrada”. Exame do art. 58 da Lei nº 12.973/2014 .....	103
3.1.3. Contadores como protagonistas da base de cálculo. Princípio do julgamento no direito contábil e o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados pela lei tributária .....	109
3.1.4. Substância econômica no direito contábil e legalidade tributária .....	113
3.2. Igualdade e capacidade contributiva .....	120
3.2.1. Contornos gerais.....	120
3.2.2. Valor corrente, prudência e capacidade contributiva.....	123
3.2.3. Generalidade. As diferenças internas do direito contábil .....	131
3.2.4. Universalidade. A consideração dos fatores positivos e negativos da renda. As limitações à compensação de prejuízos fiscais.....	134
3.3. Discriminação de competências tributárias .....	137
3.3.1. Conceitos ou tipos constitucionais. A expressão “renda”.....	137
3.3.2. Renda tributável na legislação infraconstitucional.....	143
3.3.2.1. Digressões em torno do art. 43 do CTN.....	143
3.3.2.2. “Aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” e realização da renda. Conteúdo no art. 43 do CTN.....	147
3.3.2.3. Tributação sem “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda” na Lei nº 12.973/2014: rastreabilidade por meio de subcontas e ganho por compra vantajosa .....	153
<b>4. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO: ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO CONTÁBIL .....</b>	<b>158</b>
4.1. Interpretação e integração no direito tributário brasileiro .....	159
4.1.1. Interpretação e integração e o CTN.....	159
4.1.2. Proibição de analogia gravosa: limite ao uso da substância econômica do direito contábil para exigência de tributo não previsto em lei. Analogia “não-gravosa” como critério válido de integração .....	162

4.1.3. Juízes tributários como intérpretes do direito contábil no processo de integração da lei tributária .....	164
4.1.4. Relações entre o direito tributário e o direito contábil: arts. 109 e 110 do CTN.....	167
4.2. Remissão ao direito contábil na Lei nº 12.973/2014.....	178
4.2.1. O art. 1º da Lei nº 12.973/2014 e a conexão com o direito contábil .....	178
4.2.2. Estoques (Pronunciamento CPC 16).....	181
4.2.3. Instrumentos financeiros híbridos (Pronunciamento CPC 39).....	183
4.2.4. Receitas (Pronunciamento CPC 30).....	190
4.2.5. Pagamento baseado em ações (Pronunciamento CPC 10).....	195
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>200</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>207</b>

## INTRODUÇÃO

O ponto de partida do estudo jurídico proposto é a interação entre o direito tributário e a contabilidade, particularizada na evolução normativa da tributação das pessoas jurídicas no Brasil. De modo geral, a pesquisa interdisciplinar tributária oferece a possibilidade de exploração de diversas temáticas, em áreas como: obediência tributária; auditoria e gestão tributária pública; impactos dos tributos nas decisões dos contribuintes; tributação ótima e eficiência econômica dos tributos; aspectos macroeconômicos da tributação; e pesquisa legal, subdividida em jurídico-tributária, contabilidade e auditoria tributária e planejamento tributário<sup>1</sup>. A presente pesquisa tem caráter jurídico, ao debruçar-se sobre a disciplina jurídica do tributo. Essa postura não deve significar a submissão de uma área do conhecimento à outra, em flagrante negação da autonomia científica, e também não deve pressupor um sincretismo metodológico. Seu objeto é ampliar as perspectivas de investigação do próprio direito tributário interno a partir dos desafios emergentes da convergência às normas contábeis baseadas no modelo internacional. Nesse escopo, toca o paradoxo apresentado por Marcelo Neves: o consenso em torno da relevância da interdisciplinaridade, e mesmo da sua indispensabilidade, não exclui o problema da dificuldade de sua operacionalização em face da pretensão de cada disciplina em afirmar a sua autonomia e as suas exigências, em vez de utilizar essa própria autonomia como um horizonte de seus limites e possibilidades<sup>2</sup>. A pesquisa interdisciplinar deve implicar, pois, com o autor, “o fortalecimento da autonomia disciplinar da dogmática jurídica como plano de auto-reflexão do direito com relevância prática”<sup>3</sup>. Em essência, espera-se que a inflexão interdisciplinar revele a força da unidade do ordenamento jurídico.

Segundo detectavam Roberto Quiroga Mosquera e Alessandro Broedel Lopes em 2010, “de longa tradição em outros países (como a Alemanha e Portugal), o estudo sistemático e metodológico da interface conceitual entre as disciplinas do Direito e da Contabilidade possui raríssimas incursões na academia brasileira”<sup>4</sup>. Efetivamente, no

---

<sup>1</sup>POHLMANN, Marcelo Coletto. Contabilidade e tributação. In: LOPES, Alessandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coords.). *Teoria avançada da contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 287.

<sup>2</sup>NEVES, Marcelo da Costa Pinto. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre, v. 1, n. 3, p. 207-214, 2005. p. 207.

<sup>3</sup>Id. *Ibid.*, p. 215.

<sup>4</sup>MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 56.

direito comparado, temas como a apropriação tributária do conceito de *fair value* das normas internacionais de contabilidade foram descritos em 2011 pelo autor português Tomás Cantista Tavares como um “assunto *fashion*” – e, da mesma forma, “atrativo e perigoso”<sup>5</sup>. Não há como negar que a convergência da contabilidade nacional aos padrões internacionais emitidos pelo IASB – *International Accounting Standards Board* (o que será denominado “padrão IAS/IFRS”) representa um grande impulso para os estudos interdisciplinares de direito tributário. Daí se vê que, nos anos subsequentes à convergência da contabilidade brasileira a este padrão contábil, o interesse acadêmico e profissional pela matéria se renovou no Brasil. Testemunha esse fato a série de trabalhos organizada pelos mesmos autores citados, além de outras produções acadêmicas e bibliográficas recentes<sup>6</sup>.

A caminhada para um processo de convergência contábil passou a ser realizada por inúmeros países diante da constatação de benefícios daí derivados. Esses benefícios foram descritos pelo órgão regulador contábil brasileiro como: a redução de riscos nos investimentos internacionais (em razão de a harmonização prover um melhor entendimento das demonstrações contábeis por parte de investidores e fornecedores de crédito em geral); a maior facilidade de comunicação negocial internacional com base em linguagem contábil mais homogênea; e a redução do custo do capital que adviria dessa harmonização<sup>7</sup>.

Em decorrência, o processo de convergência causa uma mudança de paradigmas contábeis. É que (dito agora apenas em caráter introdutório), as normas internacionais de contabilidade apresentam algumas características básicas, assim descritas na obra de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos: a) são mais baseadas em princípios do que em regras; b) são baseadas na ideia de prevalência da essência sobre a forma; c) dão mais importância aos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que à propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas; e d) consideram uma visão mais ampla da própria

---

<sup>5</sup>TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 10.

<sup>6</sup>Exemplos dessa recente e expressiva produção incluem as seis edições da série *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, organizadas por Roberto Quiroga Mosquera e Alessandro Broedel Lopes; os três volumes da série *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*, coordenados por Sérgio André Rocha; e alguns recentes trabalhos monográficos acadêmicos, como: NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil*. São Paulo: Almedina, 2013; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014; e TERSI, Vinicius Feliciano. *A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS*. 2016. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

<sup>7</sup>Resolução do CFC nº 1.055, de 07/10/2005.

contabilidade, que se alimenta de informações de toda a empresa e de outros departamentos que não apenas o contábil<sup>8</sup>.

No Brasil, o marco legal mais relevante da convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade surge com a Lei nº 11.638, de 27/12/2007, que alterou diversas matérias de natureza contábil da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das Sociedades por Ações, ou Lei das S.A.) e disparou um processo de incorporação de normas contábeis baseadas naqueles padrões às demonstrações contábeis individuais das empresas locais.

Quando este novo paradigma contábil entra em contato com as normas de incidência do imposto de renda e de outros tributos das empresas, surge uma intrincada cadeia de controvérsias, ainda por serem assimiladas. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade era reputado fundamental para libertar a Contabilidade da “camisa de força”<sup>9</sup> legal que impedia a sua evolução. Em contrapartida, importa saber se a legislação tributária: a) poderia ou não se valer dos conceitos da nova contabilidade<sup>10</sup>; e b) em termos concretos, se tem se valido ou não desses conceitos, em quais medidas e sob quais limites.

Como será visto, a superveniência da Lei nº 12.973, de 14/05/2014, resultado da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11/11/2013, revelou um legislador reticente em aceitar, pura e simplesmente, os novos efeitos contábeis para fins tributários. Em muitos casos, a Lei nº 12.973/2014 estabeleceu mecanismos de ajuste aos resultados contábeis, para permitir a manutenção da imposição fiscal segundo os critérios contábeis anteriores. Em outros casos, contudo, como não conseguiu prenunciar todas as potenciais repercussões do acolhimento das normas internacionais de contabilidade, o legislador deixou em aberto questões de aplicação ou não dessas normas para fins tributários. Por isso, o trabalho testará a eventual ideia de que a Lei nº 12.973/2014, embora à primeira vista tímida na adoção das normas contábeis em vigor para fins tributários, não tenha representado nenhuma inovação em relação ao modelo anterior à convergência. Ao contrário, em alguns casos, tal diploma pode prenunciar um caminho para a efetivação do fenômeno da dependência material, ainda que parcial e com significativa (e, por vezes, necessária) manutenção da autonomia entre as escriturações tributária e contábil.

---

<sup>8</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 21-23.

<sup>9</sup>Expressão colhida de IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. op. cit., p. 14.

<sup>10</sup>MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. op. cit., p. 56.

Ocorre que os problemas e desafios tributários da convergência contábil são complexos. Por isso, justifica-se estender um olhar mais atento sobre a compatibilidade entre o Sistema Tributário Nacional e as normas contábeis adotadas no Brasil, antes de uma mera atribuição ou de uma mera recusa de efeitos fiscais às alterações contábeis. Como destacam Juan José Zornoza Pérez e Andrés Báez Moreno<sup>11</sup>, normas contábeis como as internacionais, dirigidas essencialmente a proporcionar uma informação profunda, simétrica e útil a diferentes usuários interessados na situação financeira da empresa não resultam, *per se*, contrárias às finalidades próprias do direito tributário. Sob o ângulo de política tributária, aliás, é de se questionar se um modelo contábil com tais características não seria mais *adequado* para fins tributários. Já sob o ângulo de aplicação e interpretação da lei tributária, a pergunta quanto à compatibilidade dos critérios contábeis internacionais à estrutura constitucional e infraconstitucional tributária não deve ser formulada em abstrato. Mais frutífero que a obtenção de respostas a partir de uma formulação em abstrato parece ser o estudo de determinadas características das normas contábeis e sua confrontação com as possibilidades e as exigências caras ao direito tributário. Segundo Paulo Ayres Barreto, entre os que trilham abertamente o caminho da interdisciplinaridade, e os que o refutam peremptoriamente, há os que procuram giz os limites e condições para que se a considere, em face da autonomia de cada campo do saber científico<sup>12</sup>.

Em geral, pode-se constatar que a resistência a um maior alinhamento entre as normas internacionais de contabilidade e o direito tributário parte da presunção de que aquelas normas, em homenagem ao ideal de representação verdadeira e adequada (*true and fair view*), conduziriam a um reconhecimento generalizado de *ganhos não realizados*, o que seria contrário aos ditames da justiça tributária fundada na capacidade contributiva. Conquanto pertinentes as indagações, a resistência generalizada a um alinhamento pode padecer de certo radicalismo neste aspecto. Afinal, como se verá, o padrão IAS/IFRS ainda segue, como regra geral, o princípio do custo histórico, e somente para determinados ativos e passivos permite as revalorizações “a valor justo”, sendo ainda mais restritos os casos em que uma revalorização possa ter efeitos sobre o resultado do exercício. De mais a mais, não

---

<sup>11</sup>ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. Modelos comparados de relación entre normas contables y normas fiscales en la imposición sobre el beneficio de las empresas. In: PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto; SARMIENTO PÉREZ, Pedro Enrique (Coords.). *El impuesto sobre la renta y complementarios: consideraciones teóricas y prácticas*. 2. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2011. p. 452.

<sup>12</sup>BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1, p. 261.



é de hoje que a legislação tributária já se tem afastado do dogma da realização em situações pontuais e patológicas, como as regras de preços de transferência, e em normas como a de transparência para tributação de lucros de empresas no exterior.

Por isso, temas como esses serão aprofundados ao longo da exposição, não a pretexto de uma análise exauriente das normas internacionais de contabilidade (o que, de resto, escaparia ao conteúdo jurídico do trabalho), e sim como um ponto de partida para as reflexões jurídicas propostas.

Por razões que serão examinadas, adota-se a postura de que o descarte, para fins tributários, de determinado conceito contábil baseado nas normas internacionais não pode partir de uma generalização do seu conteúdo. Por isso, é no ponto privilegiado entre o jurídico e o contábil que se pretende observar a disciplina tributária, para desse ponto de observação levantar questões relevantes para o direito tributário, diante do momento singular por que passa a tributação da renda empresarial no país.

Assim, sem a pretensão de esgotar o debate teórico acerca da interação entre direito e contabilidade (por si só, um objeto bastante amplo de investigação, como já mencionado), três objetivos principais serão buscados na pesquisa. O primeiro objetivo é descrever o conteúdo do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, as peculiaridades deste processo no Brasil e os elementos que informam as normas contábeis efetivamente por aqui adotadas, para saber da possibilidade de se falar em um “direito contábil” local baseado em tais normas. O segundo objetivo consiste em revisitar os fundamentos dogmáticos do direito tributário brasileiro, de modo a apresentar uma síntese das condições de aceitação das normas internacionais de contabilidade para fins tributários, e as eventuais limitações jurídicas a essa aceitação. A questão, como se disse, não é abstrata (*se se pode ou não adotar o padrão contábil internacional para fins tributários*), mas concreta (*quais os fundamentos do direito tributário e no que estes se assemelham ou diferem de fundamentos do padrão contábil vigente*), de forma a oferecer avaliações tanto sob o ângulo de uma absorção hipotética do direito contábil pelo direito tributário, como sob o ângulo do controle de normas assim expedidas e da sua interpretação. Por fim, o terceiro objetivo é ao mesmo tempo prático e metodológico: verificar as possibilidades e a efetiva recepção de preceitos de algumas das mais relevantes normas internacionais de contabilidade pelo direito tributário brasileiro, notadamente pela Lei nº 12.973/2014, à luz dos conceitos estudados.

Para o cumprimento do desiderato proposto, o trabalho busca estabelecer, ao longo de 4 (quatro) capítulos, uma sistemática lógica e evolutiva para o estudo.

No Capítulo 1, constata-se a existência de teorias que trabalham os diferentes objetos, objetivos e alcances das ciências jurídicas e contábil, e que, pelos seus termos, representam uma mais fraca ou mais forte possibilidade de influência do direito tributário pela contabilidade. A maior ou menor influência não é o foco das teorias apresentadas, e sim uma consequência identificável da sua adoção. Após avaliar criticamente as diversas correntes teóricas a esse respeito, o Capítulo 1 conclui com a revisão de um dos assuntos mais clássicos em matéria de tributação e contabilidade: o relacionamento entre os *balanços* tributário e contábil. A partir dessa revisão, são abordados os principais marcos legislativos da relação entre direito tributário e contabilidade no Brasil, e como esses diplomas se posicionaram em relação aos modelos teóricos de relacionamento analisados.

O Capítulo 2 descreve o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade e examina como a lei se apropria da contabilidade para corporificar um conjunto de normas que estruturam o direito contábil. De notar que os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emanadas do CPC, adotadas pelos órgãos reguladores (em especial, a CVM e o CFC), correspondem a “traduções das normas internacionais, com raras adaptações de linguagem e de algumas situações específicas”<sup>13</sup>. Todavia, exatamente nessas situações específicas podem surgir diferenças consideráveis entre as normas internacionais propriamente ditas, os “CPC’s” e a própria legislação societária. Cabe mencionar essas situações, para que não restem dúvidas quanto à singularidade das regras contábeis efetivamente adotadas na legislação brasileira com base nos *standards* internacionais, e também para inserir a discussão sobre o caráter normativo do novo padrão contábil brasileiro. Quanto às características que estruturam este ordenamento, examina-se princípios altamente prestigiados, como o de representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência sobre a forma, e suas repercussões específicas na elaboração das demonstrações contábeis e no reconhecimento de diferenças temporárias em relação à “contabilidade tributária”.

O Capítulo 3 busca enfrentar a discussão acerca dos fundamentos e das limitações, a partir do ordenamento constitucional, para o alinhamento das normas tributárias às normas internacionais de contabilidade adotadas no Brasil a partir da Lei nº 11.638/2007.

---

<sup>13</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. op. cit., p. 20.

São discutidas questões dogmáticas fundamentais, como os impactos tributários das normas contábeis à luz dos princípios da legalidade, como dimensão da segurança jurídica, e da igualdade, nos desdobramentos da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, e o sistema de discriminação de competências tributárias na edificação da renda tributável. Conquanto se resista à explicação do alinhamento entre o direito tributário e o padrão IAS/IFRS com recurso exclusivo aos princípios constitucionais, entende-se que uma tal análise seria incompleta com a sua desvalorização. Com este enfrentamento, que constituiria uma dimensão “normativa” da discussão, pretende-se permitir avaliações tanto sob o ângulo de uma incorporação de princípios e normas do direito contábil pelo legislador tributário, como o de um controle de validade constitucional e legal de atos legais e administrativos estruturados com base naqueles princípios e regras contábeis.

Finalmente, o Capítulo 4 pretende partir para o exame da interpretação, nas relações entre o direito tributário e o direito privado contábil, e da integração no preenchimento de lacunas com base nestas relações, caracterizando uma dimensão “aplicativa” da discussão.

De maneira específica, para atender ao último objetivo proposto, busca-se confirmar a recepção dos princípios de conexão normativa e concreta no direito brasileiro e na Lei nº 12.973/2014, com ênfase na seleção daquelas normas contábeis não tratadas de maneira integral e explícita pela referida lei, e avaliadas como de aplicação mais abrangente para a pesquisa.

O marco legislativo referencial do trabalho será o mais recente editado ao tempo da pesquisa, qual seja, a Lei nº 12.973/2014. Desse modo, normas anteriores, ainda que relevantes e até mesmo citadas em trechos do estudo (como o RTT da Lei nº 11.941/2009), não serão utilizadas como ponto de partida das análises.

De igual modo, tendo em vista as próprias limitações inerentes à pesquisa proposta, serão realizados ao longo do texto recortes necessários à circunscrição da análise aos temas trazidos como mais representativos para a discussão pretendida.

## **1. EXAME METODOLÓGICO DO RELACIONAMENTO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE**

O presente capítulo, de caráter propedêutico, busca caracterizar aspectos essenciais da dimensão científica que envolve a discussão sobre o relacionamento entre o direito tributário e a contabilidade, tendo-se em conta um estudo como o proposto.

Para tanto, são considerados dois segmentos dessa discussão.

Na Seção 1.1, a partir do exame doutrinário, identifica-se a existência de teorias que, ao discutirem a recepção de conceitos contábeis pelo direito tributário, permitem vislumbrar uma evolução dos níveis de influência deste por aqueles. Sem deixar de reconhecer os méritos e algumas possíveis incompletudes das teorias caracterizadas como de influência “menor” e “média” nas Seções 1.1.1.1 a 1.1.1.4 (as quais não necessariamente são excludentes), reconcilia-se, na Seção 1.1.1.5, estes posicionamentos, para buscar uma inter-relação maior para explicar o fenômeno, que não elimine a necessária autonomia científica disciplinar. A referência a posições doutrinárias não significa por si só a adesão de determinado autor citado a uma ou a outra corrente, mas apenas busca realçar os elementos que conformam cada uma das posturas teóricas possíveis diante do problema posto.

A Seção 1.2 posiciona um segundo segmento: os modelos teóricos de relacionamento entre os demonstrativos de apuração da base de cálculo dos tributos e dos resultados contábeis, tema de preocupação sobretudo na doutrina estrangeira.

Ao final, a Seção 1.3 apresenta uma síntese dos marcos legislativos mais recentes do relacionamento entre os balanços tributário e contábil no Brasil. Ao propor a aplicação dos modelos classificatórios a três períodos legislativos mais relevantes, desde a Lei nº 6.404/1976 à Lei nº 12.973/2014, o capítulo corrobora a experiência relatada na doutrina quanto à dificuldade prática na identificação de modelos de relacionamento de total autonomia ou de total dependência entre o tributário e o contábil. Prevaecem, portanto, os modelos de dependência parcial, com variações de grau e intensidade acerca da prevalência do direito tributário ou da contabilidade.

Destaca-se que as remissões ao período anterior à Lei nº 12.973/2014 – inclusive ao da vigência do RTT – serão anotadas preferencialmente apenas na Seção 1.3 deste estudo.

No atual quadro legislativo, opta-se por utilizar a legislação mais recente (Lei nº 12.973/2014) como marco referencial do estudo, quando for o caso.

## **1.1. Níveis de intercomunicação científica: da menor para a maior influenciabilidade do direito tributário pela contabilidade**

### **1.1.1. Distinção pura e simples dos objetos**

Acolhidas as premissas de que conhecimento científico envolve distinção<sup>14</sup>, e que qualquer pesquisa interdisciplinar deve pressupor a pretensão de autonomia dos respectivos campos de saber envolvidos na pesquisa<sup>15</sup>, distinguir direito tributário de contabilidade é, efetivamente, um primeiro passo importante para compreender esse relacionamento.

Devem ser conjeturadas diferenças nos respectivos objetos e na sua exteriorização.

A contabilidade possui objeto próprio, o patrimônio das entidades, e consiste “em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais” (Resolução do CFC nº 774, de 16/12/1994). Dessa forma, a contabilidade se volta a ações de natureza econômica que conformam o patrimônio de uma entidade, mediante um processo de reconhecimento (classificação da ação), mensuração (definição da base de mensuração da ação) e evidenciação (a demonstração aos usuários do processo de reconhecimento e mensuração realizado) dessas ações<sup>16</sup>, para atender a determinados objetivos. O direito também incide sobre fatos que podem revelar natureza econômica, mas mediante um processo de subsunção jurídica, como uma condição *necessária e suficiente* à incidência das normas jurídicas.

Tanto o direito como a contabilidade se estruturam sob pressupostos e convenções, que podem ou não coincidir com a realidade apresentada<sup>17</sup>. Afinal, as noções de “renda”,

<sup>14</sup>FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 338.

<sup>15</sup>NEVES, Marcelo da Costa Pinto. op. cit., p. 211.

<sup>16</sup>LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014. p. 51. Sobre o papel da mensuração na teoria contábil, não apenas como um procedimento técnico, ver: WOLK, Harry I.; DODD, James L.; ROZYCKI, John. *Accounting theory*. 8. ed. Thousand Oaks: Sage, 2013. p. 7.

<sup>17</sup>GUNN, Alan. The Case for an Income Tax., 46 U. Chi. L. Rev. 370 (1979). Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2. tir. 2003. p. 567.

“lucro líquido” ou “resultado” não são fenômenos naturais ou dados da experiência empírica, mas categorias desenvolvidas pelas ciências, a partir de seus próprios postulados, princípios, convenções e regras<sup>18</sup>. Para Fábio Konder Comparato, assim como no Direito se procede a uma qualificação dos fatos para poder aplicar as normas jurídicas pertinentes, na contabilidade se procede a um juízo de valor para poder registrar os fatos econômicos, que não passam para os livros contábeis no estado bruto, mas são traduzidos, simbolicamente, em conceitos e valores<sup>19</sup>. Nesse sentido se identificam como ciências culturais, mas com postulados, princípios, convenções e regras próprias.

Elidie Palma Bifano observa que tanto o direito como a contabilidade possuem um caráter científico, enquanto conhecimentos organizados segundo métodos de pesquisa e experimentação aplicáveis, e também um caráter aplicativo, que se exterioriza na norma jurídica, no caso do direito, e na escrituração, no caso da contabilidade<sup>20</sup>.

Como sistema científico, a contabilidade é formada por “proposições descritivas que representam, mediante fatos contábeis, informações originárias do sistema econômico pertinentes a uma entidade, constituídas segundo uma dada disciplina”, conforme Renato Nunes<sup>21</sup>. Já as proposições jurídicas se destinam a prescrever condutas, por meio de normas de comportamento cujos modais, sujeitos a sanções, são: *permitido*, *proibido* e *obrigatório*.

O ordenamento jurídico, além de regular o comportamento das pessoas, regula também o modo pelo qual se devem produzir as regras<sup>22</sup>. Com efeito, Herbert Hart demonstrou a existência de uma variedade de normas diversas das *impositivas*. As normas que conferem poderes para legislar (poderes públicos), ou para criar ou modificar relações jurídicas (poderes privados), não poderiam ser interpretadas como comandos amparados em ameaças de sanção (coação)<sup>23</sup>. Enquanto as “regras primárias” estariam voltadas a regular o que os indivíduos devem ou não fazer, as “regras secundárias” (como as de

---

<sup>18</sup>CHARNESKI, Heron. O regime de diferenças temporárias na tributação da renda das pessoas jurídicas e a questão da isenção dos lucros ou dividendos distribuídos. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 32, p. 142, 2014.

<sup>19</sup>COMPARATO, Fábio Konder. A natureza jurídica do balanço. In: COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 31-35.

<sup>20</sup>BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 117.

<sup>21</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 143.

<sup>22</sup>BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. ed. Brasília: Ed. da Universidade de Brasília, 1995. p. 45.

<sup>23</sup>HART, Herbert. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: OUP, 1994. p. 79.

competência tributária) estariam voltadas às próprias “regras primárias”, especificando os modos pelos quais as últimas “poderiam ser conclusivamente determinadas, introduzidas, eliminadas, modificadas e o fato de sua violação ser conclusivamente determinada”<sup>24</sup>. Assim, para Hart, o sistema jurídico é uma “união complexa” das regras primárias e secundárias<sup>25</sup>.

Já os denominados “princípios contábeis geralmente aceitos” são as normas admitidas como válidas pelos profissionais da área contábil, definidas segundo as práticas (costumes) daqueles que lidam com a contabilidade, como menciona Antonio Lopo Martinez<sup>26</sup>. As demonstrações financeiras representam, nos dizeres de Nelson Carvalho, “somatórios de julgamentos, de subjetividades, de juízos de valor, decorrentes de posturas presumivelmente responsáveis por parte de quem as prepara, asseguradas como razoáveis por quem as audita e aceita (ou não) pelos agentes externos que as analisam e delas fazem uso para tomada de decisões econômicas”<sup>27</sup>.

Com base em diferenças de pressupostos como as citadas, aparece a preocupação quanto à “invasão” de uma área pela outra.

Essa preocupação vinha externalizada com veemência pelos contadores, em um cenário de grande influência do domínio contábil pelas regras jurídicas. Para Nelson Carvalho, “inviável defender que determinações de práticas contábeis exógenas, fruto de outros objetivos (conquanto lícitos) possam contaminar e deturpar a adequada mensuração e comunicação de fenômenos econômico-financeiros pela linguagem contábil”<sup>28</sup>. O órgão regulador do mercado de capitais (CVM) declarou a independência do referencial contábil, ao normatizar: “a contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas não raro a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma”<sup>29</sup>.

---

<sup>24</sup>No original: “They specify the ways in which the primary rules may be conclusively ascertained, introduced, eliminated, varied, and the fact of their violation conclusively determined” (Id. *Ibid.*, p. 94).

<sup>25</sup>HART, Herbert. *op. cit.*, p. 105.

<sup>26</sup>MARTINEZ, Antonio Lopo. Limites dos conceitos contábeis no fato gerador do imposto de renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 78-79.

<sup>27</sup>CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 375.

<sup>28</sup>Id. *Ibid.*, p. 380.

<sup>29</sup>Deliberação CVM nº 29, de 05/02/1986.

Para o direito, e para o direito tributário em particular, a preocupação passou a consistir em afastar a submissão da norma jurídica aos princípios de contabilidade, entendidos estes como critérios *não-jurídicos*, *pré-jurídicos* ou *metajurídicos*. Segundo Geraldo Ataliba, “o conceito de tributo bem como de suas espécies deve ser construído a partir do sistema positivo, sem nenhuma influência de noções ou formulações estranhas ou impertinentes, como são as econômico-financeiras”, sintetizando que “a realidade jurídica esgota-se no fenômeno jurídico”<sup>30</sup>.

Como já mencionado, o presente trabalho não pretende negar independência às duas áreas, e sim, ao contrário, reconhecer a independência como um dado preliminar necessário à análise. Não obstante, a radicalização do estudo nas diferenças de objetos e referenciais entre direito e contabilidade termina por condicionar a um resultado que reduz sensivelmente o espectro possível de interconexão e, com isso, de evolução das próprias ciências. Rogério Pfaltzgraff anotava que, embora a Escola Materialista de Contabilidade e mesmo a Escola Aziendal negassem as relações da contabilidade com o direito, essa ilação não subsistiria na medida em que “uma ciência é ciência, sobretudo porque mantém relações com outras ciências”, exemplificando com diversas situações em que o balanço estabelece situações jurídicas, como para apuração de haveres, distribuição de dividendos e prova jurídica em favor do comerciante<sup>31</sup>.

Além disso, sob o ângulo jurídico, o equívoco de se interromper a análise a partir da constatação da diferença de objetos está em deixar de reconhecer que a contabilidade passa, ela própria, por um forte processo de juridicização pelo direito privado. Como identificado por Victor Borges Polizelli, “particularmente no momento atual, verifica-se que alguns autores, no afã de declarar a insubmissão do Direito Tributário às novas regras contábeis, procuram aparentemente descaracterizar o Direito Contábil (Comercial, Empresarial, Societário) como um ramo didático do Direito”<sup>32</sup>. Com efeito, no momento em que normas jurídicas incorporam, total ou parcialmente, regras de contabilidade (é o que ocorre com a Lei das S.A., o Código Civil e a legislação esparsa), o próprio direito alça regras contábeis à condição de suas fontes principais. Da simbiose resulta o que, já há mais tempo, Edvaldo Brito denominava *direito contábil*, ou seja, o regime jurídico da

---

<sup>30</sup>ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1992. p. 112-113.

<sup>31</sup>PFALTZGRAFF, Rogério. *Organização do balanço*. Rio de Janeiro: Edições Minerva, 1958. p. 82-84.

<sup>32</sup>POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado pelo Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 587-588, 2010.



técnica contábil<sup>33</sup>, como será aprofundado no Capítulo 2 deste estudo. Em síntese, ver-se-á que as normas contábeis internacionais passaram a integrar o mundo jurídico.

A transposição de conceito do direito privado para fins tributários ainda é uma questão a ser explorada, mas já se percebe que a contabilidade deixa de ser dado metajurídico ou extrajurídico no momento em que a norma jurídica válida passa a incorporar o seu conteúdo. À constatação de que o direito vai buscar na contabilidade critérios e procedimentos técnicos para transformá-los em jurídicos, correta a justificativa de Nilton Latorraca quanto à necessidade de bem compreender certos princípios contábeis e de conhecer alguns institutos de direito comercial, antes de aprofundar o estudo da legislação do imposto sobre a renda<sup>34</sup>. Dessa forma, dá-se um passo adiante no reconhecimento de uma influência um pouco maior do direito tributário pela contabilidade.

### 1.1.2. Distinção pura e simples dos objetivos

Sob o ângulo das diferenças, a distinção de *objetivos* entre o direito e a contabilidade também é amiúde referida.

A normatização contábil parte dessa distinção. O texto introdutório do Pronunciamento CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM nº 675/2011 e pela Resolução CFC nº 1.374/11 – NBC TG Estrutura Conceitual, refere que "as demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas", ao passo que "governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses". Neste cenário *informacional* da contabilidade (que orienta a convergência ao padrão IAS/IFRS, como se verá), o mesmo Pronunciamento CPC 00 (R1) destaca como objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral "fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade".

<sup>33</sup>BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 117.

<sup>34</sup>LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1988. p. 119.

Nessa problematização, é comum a referência ao precedente da Suprema Corte norte-americana *Thor Power Tool Company v. Commissioner*<sup>35</sup>. Segundo a construção ali desenvolvida, de um lado, o principal objetivo da contabilidade financeira seria fornecer informações úteis para a administração, acionistas, credores e outras partes interessadas. Como a principal responsabilidade do contador seria proteger essas partes de serem enganadas, prestigia-se a ideia de “conservadorismo”, a recomendar que possíveis erros de mensuração sejam na direção de uma subavaliação, e não de superavaliação de ativos e receitas<sup>36</sup>. De outro lado, segundo a Corte, o principal objetivo do sistema de tributação da renda seria a arrecadação equitativa do tributo, de modo que a responsabilidade da Receita Federal seria proteger a finança pública. Em comentário ao julgado, Simon James se apressa em esclarecer que os objetivos modernos da tributação também incluem o seu uso como instrumento de política econômica ou social, e não apenas a arrecadação, mas também por isso sustenta a diferença de propósitos em relação à contabilidade e que, dada a diversidade, e mesmo a contrariedade de objetivos, qualquer presunção de equivalência entre tributação e contabilidade seria inaceitável<sup>37</sup>.

Efetivamente, a volatilidade inerente à contabilidade de valor justo (*fair value accounting*) das normas internacionais reflete a volatilidade do mercado<sup>38</sup>, e há casos em que essa mesma volatilidade pode não ser desejável para fins tributários, tanto sob a ótica do contribuinte, que sem a realização dos ativos pode não dispor de liquidez para pagar o tributo, como do Estado, que pode não contar com um fluxo previsível e contínuo de arrecadação. Além disso, o sistema tributário pode ser utilizado pelo Estado para funções indutoras<sup>39</sup>, desestimulando ou incentivando a adoção de determinados comportamentos ou a dedução de determinadas despesas, contrariamente ao que seria o resultado da simples aplicação de normas contábeis.

---

<sup>35</sup>U.S. Supreme Court. 58L Ed. 2d.785 at 802 (1979).

<sup>36</sup>Segundo Paul Grady, citado por Nilton Latorraca (op. cit. p. 128), o princípio contábil do conservadorismo indica uma posição cautelosa, e compreende duas ideias: receitas não devem ser antecipadas; e todos os passivos, ou perdas, devem ser contabilizados, mesmo que o valor da obrigação ou da perda ainda não seja líquido, isto é, mesmo que o valor ainda não seja determinado.

<sup>37</sup>JAMES, Simon. The relationship between accounting and taxation. *University of Exeter*, Paper n. 02/09. p. 4-7. Disponível em: <<https://business-school.exeter.ac.uk/documents/papers/management/2002/0209.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2015.

<sup>38</sup>FREEDMAN, Judith. Financial and tax accounting: transparency and ‘truth’. In: SCHÖN (Ed.). *Tax and corporate governance* (Springer Science, 2008). p. 6. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1085862>>. Acesso: 05 jun. 2015.

<sup>39</sup>Sobre o tema, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Porém, ainda de um ponto de vista teórico, o reconhecimento de que os *objetivos* da contabilidade não são idênticos aos do sistema tributário não resulta em que aquela seja, por si só e totalmente, incompatível com este.

Nina Aguiar desenvolve interessante análise crítica de tal teoria *teleológica* do relacionamento entre direito tributário e contabilidade<sup>40</sup>. De acordo com o pensamento da autora, o argumento da diferença pura e simples de objetivos para justificar um afastamento entre as ciências não possui fundamentos válidos e é uma “falsificação”. Além disso, pode não ser tão clara assim a diferença de objetivos. Em primeiro lugar, a finalidade precípua do direito tributário não é simplesmente arrecadar, mas arrecadar segundo parâmetros jurídicos, como a capacidade contributiva dos contribuintes. Em segundo lugar, além dos objetivos informacionais, há um propósito jurídico na contabilidade: ao mesmo tempo em que informa e orienta a tomada de decisões econômicas, também atinge objetivos do direito societário, como a determinação dos dividendos distribuíveis aos acionistas e a determinação do preço de venda da empresa (por exemplo, no caso de uma oferta pública de aquisição de ações – OPA). Não por outros motivos, a legislação societária estabelece uma série de mecanismos para prestação das informações contábeis: submissão à aprovação de uma assembleia anual de acionistas, auditorias, registros públicos, publicações e a possibilidade de contestação judicial. Nesses termos, em lugar de comparar objetivos, é necessário comparar as características que a base de cálculo do tributo e da mensuração comercial devem possuir de modo a atender adequadamente aos respectivos objetivos. Assim, retomando a ideia de semelhança de determinados objetivos *jurídicos* entre o direito tributário e a contabilidade, a autora defende a assertiva (segundo ela, jamais contestada) de que “renda boa o suficiente para ser distribuída aos acionistas também é renda boa para ser tributada”. E arremata que o argumento da diferença de propósitos entre o direito tributário e a contabilidade é utilizado por aqueles que pretendem a apresentação e a distribuição de dividendos com base em resultados não realizados, mas não a tributação desses mesmos resultados.

Essas reflexões se somam àquelas já expostas quanto à impossibilidade de se negar, *a priori* e sem exame mais acurado, a possibilidade de influência da contabilidade no direito, apenas em razão de distinções (válidas, contudo) de objetos e objetivos. A

---

<sup>40</sup>AGUIAR, Nina. Do commercial accounts and the tax base have to be aligned? In: MAX PLANCK EUROPEAN POSTDOCTORAL CONFERENCE ON TAX LAW, (21-22 Nov. 2011). Munich, Max Planck Institute For Tax Law and Public Finance, p. 7-11. Disponível em: <[https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/6348/3/AGUIAR\\_DO\\_COMMERCIAL\\_ACCOUNTS\\_AND\\_THE\\_TAX\\_BASE\\_HAVE\\_TO\\_BE\\_ALIGNED.pdf](https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/6348/3/AGUIAR_DO_COMMERCIAL_ACCOUNTS_AND_THE_TAX_BASE_HAVE_TO_BE_ALIGNED.pdf)>. Acesso em: 03 jun. 2015.

contabilidade não deixa de perseguir seus nobres propósitos de gerar informações úteis à tomada de decisões pelos seus usuários apenas por ser recepcionada pelo ordenamento jurídico. Segundo Graeme Macdonald, os objetivos tributários e contábeis são claramente diferentes, mas é questionável se a diferença necessariamente desqualifica a utilização da renda contábil como base para a renda tributária<sup>41</sup>.

A partir daí, a comparação deixa de ser apenas entre objeto e objetivos, e passa a ser de características específicas de normas contábeis, eventualmente assimiláveis pelo ordenamento jurídico-tributário, ou não. Todavia, sem antagonismo de véspera.

### 1.1.3. Direito tributário positivo como linguagem

A evolução do racionalismo científico em geral, e do positivismo jurídico lógico em particular, aproxima o objeto de uma linguagem não mais natural, mas *artificial*, no sentido de transformada, de modo a tornar o discurso científico do direito mais preciso.

Se as abordagens anteriores focalizavam apenas o exame da relação distintiva entre os signos e os usuários da linguagem (objetos e objetivos), agora se estaria diante de um aprofundamento das relações entre os signos e os objetos que designam (plano semântico), pelo estudo da linguagem. Para Paulo de Barros Carvalho, o direito posto se traduz em camada de linguagem, e, “mesmo antes de receber o tratamento hermenêutico do cientista dogmático, já se afirma como expressão linguística de um acto de fala, inserido no contexto comunicacional que se instaura entre enunciador e enunciatário”<sup>42</sup>.

Edvaldo Brito descreve a linguagem da contabilidade como formalizada, pois, “em lugar das palavras da língua natural que tenham conteúdos semânticos capazes de referenciar situações concretas do mundo, colocam-se símbolos aptos para recolherem qualquer coisa ou situação concreta de qualquer universo”, ao contrário da linguagem do direito, “formada pelas palavras da língua natural, esta transformada em linguagem *artificial*, porque o conteúdo semântico passa a ser adotado de modo restrito àquele campo do conhecimento dentro do qual é usado”<sup>43</sup>. Antonio Lopo Martinez sustenta possuir a contabilidade linguagem descritiva, voltada a evidenciar o que ocorreu com o patrimônio, bem como descrever o valor do conjunto patrimonial em determinado período e sua

---

<sup>41</sup>MACDONALD, Graeme. *The taxation of business income: aligning taxable income with accounting income*. London: The Tax Law Review Committee; The Institute for Fiscal Studies, 2002. p. 52.

<sup>42</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 143.

<sup>43</sup>BRITO, Edvaldo. op. cit., p. 112.

variação entre um período e outro, ao passo que o direito estaria plasmado em linguagem prescritiva, voltada à direção de condutas e objetivada no conjunto de instrumentos normativos<sup>44</sup>.

Retoma-se, portanto, a compreensão da linguagem da contabilidade como descritiva, e a linguagem do direito posto (não da ciência do direito, esta também descritiva) como prescritiva, e também portadora de termos imprecisos e equívocos.

Nessa construção, a linguagem contábil irá adquirir influência no universo jurídico apenas quando juridicizada, inicialmente no direito privado, e depois, quando “transfigurada”, no direito tributário. É este limite semântico da norma jurídica, que delimita a regulação das condutas intersubjetivas, que permitirá uma abertura também semântica à incorporação da linguagem contábil. Se este for o caso (incorporação formal ao direito tributário), e mesmo que existam diferenças entre os “cortes de linguagem”<sup>45</sup> que realizam sobre o mesmo evento o direito tributário e a contabilidade, a linguagem contábil poderá adquirir importância na compreensão da fenomenologia da incidência tributária, como signo descritivo dos aspectos da hipótese de incidência, e como tal adquirir sentido no âmbito do direito tributário. A interdisciplinaridade aqui ganharia foros de “comutação discursiva”, em que o sentido originário de um discurso atravessa um transformador para ser compreendido e ganhar sentido no âmbito de um outro discurso<sup>46</sup>. A linguagem contábil, usada para descrever abstratamente a hipótese, estaria primordialmente presente no critério material, como defende Antonio Lopo Martinez, que ainda destaca a importância da linguagem contábil como meio de prova dos fatos jurídicos tributários (por exemplo, a escrituração mercantil que faz prova de eventos econômicos)<sup>47</sup>.

Já Marcelo Baeta Ippolito, também em trabalho monográfico dedicado ao tema, ao situar a contabilidade como ciência que objetiva promover, com linguagem própria, a constituição de realidades conceituais, admite que essas realidades sirvam de objeto de conhecimento para diversas outras ciências<sup>48</sup>. Esse posicionamento é relevante, na ciência

---

<sup>44</sup>MARTINEZ, Antonio Lopo. *A linguagem contábil no direito tributário*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002. p. 17-19.

<sup>45</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 102, p. 452, 2007.

<sup>46</sup>NEVES, Marcelo da Costa Pinto. op. cit., p. 213.

<sup>47</sup>MARTINEZ, Antonio Lopo. Limites dos conceitos contábeis no fato gerador do imposto de renda, cit., p. 90-94.

<sup>48</sup>IPPOLITO, Marcelo Baeta. *A linguagem contábil e a hipótese de incidência e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 109.

do direito, para o plano da *metalinguagem*, também uma linguagem descritiva, utilizada pelo cientista para descrever a *linguagem-objeto* da norma positivada.

Não se descure, com Riccardo Guastini, que a interpretação jurídica pertença ao gênero da interpretação textual, no sentido de “atribuir sentido e/ou significado a algum fragmento de linguagem (vocábulos, locuções, enunciados)”<sup>49</sup>. A linguagem é inerente ao entendimento do texto, e a absorção da linguagem contábil pelo texto jurídico-tributário revela um maior grau de influência deste texto por aquela linguagem. Afinal, pela própria intertextualidade da linguagem, que avança na direção de outros setores do conhecimento, o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último faz retornar ao primeiro, conforme Paulo de Barros Carvalho<sup>50</sup>.

Dessa forma, a abordagem em destaque, ao partir da premissa de que o direito é, em síntese, um fenômeno linguístico, descortina possibilidades de comunicação com a linguagem contábil para descrever a norma tributária, inclusive no plano da *metalinguagem*. Contudo, essas possibilidades, isoladamente admitidas, podem não representar um controle adequado dos fundamentos daquela linguagem (seu contexto, características e propósitos).

Tome-se como exemplo a discussão acerca do regime de tributação dos lucros obtidos no exterior por empresas controladas ou coligadas de empresas brasileiras. Por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, o legislador tributário pretendeu que os lucros auferidos por essas empresas no exterior fossem considerados *disponibilizados* para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tivessem sido apurados, independentemente de terem sido objeto de deliberação societária, segundo as leis estrangeiras, quanto a sua distribuição. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1<sup>51</sup>, ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal (STF), o conhecido voto do Ministro Nelson Jobim adota uma inflexão contábil para reconhecer a constitucionalidade do dispositivo. Segundo o argumento, o método contábil de equivalência patrimonial (MEP), adotado pela lei societária, prevê que a sociedade investidora reconheça no seu resultado as variações no patrimônio líquido da investida (que inclui a geração de lucros) quando verificadas, em obediência ao regime de

---

<sup>49</sup>GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 129.

<sup>50</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinaridade, cit., p. 446.

<sup>51</sup>ADI 2588, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027, PUBLIC 10-02-2014.

competência. Em decorrência, conforme o voto, a mera contabilização de lucros da controlada ou coligada, pelo MEP, seria suficiente para sustentar que o ajuste positivo da variação no valor do investimento constituiria renda da empresa brasileira. Contudo, como demonstra Luís Eduardo Schoueri, o argumento ignora que o MEP “não tem a função de apontar qualquer disponibilidade de renda para os acionistas”, servindo, enquanto técnica contábil, apenas para “avaliar investimentos em coligadas e controladas sem implicar, por isso, disponibilização”<sup>52</sup>. Ademais, atribuiu-se no voto, à linguagem contábil que cerca o “regime de competência”, um sentido de disponibilização que nem o próprio *direito societário* prevê. Ao contrário, o art. 197 da Lei das S.A. permite à assembleia-geral das sociedades por ações, por proposta dos órgãos de administração, deixar de pagar o montante dos dividendos mínimos obrigatórios se estes ultrapassarem a parcela *realizada* do lucro líquido do exercício, ou seja, permite à companhia excluir do cálculo da distribuição o resultado positivo líquido da equivalência patrimonial.

Vê-se, pois, que, entendidas as normas jurídicas como “fatos linguísticos, ainda que não exclusivamente linguagem”, na dicção de Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>53</sup>, o direito não se resume a um problema linguístico. A interpretação, entendida como um processo criativo-decisório de construção de uma norma jurídica (pelo agente competente para decidir)<sup>54</sup>, abre-se à multiplicidade de significações atribuíveis aos textos em interpretação<sup>55</sup>, a serviço de uma prática que incorpora o sistema positivo legal e, por isso mesmo, o define. Porém, essa prática não se desenvolve a pretexto de uma atribuição livre e errática de sentido aos textos, uma vez que a própria interpretação deve estar respaldada em uma série de fundamentos legitimados por meio de regras de argumentação e, por isso, juridicamente controláveis<sup>56</sup>.

Nesse particular, nota-se que as próprias normas internacionais de contabilidade têm sido caracterizadas pela sua abertura à reconstrução interpretativa, em detrimento de uma mera descrição dos fatos econômicos. J. L. Saldanha Sanches anota que “sucede no Direito do Balanço o mesmo que sucede em todos os demais ramos do Direito: há sempre

---

<sup>52</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna 18/2013. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 219, p. 69, 2013.

<sup>53</sup>FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 10.

<sup>54</sup>Sobre as teorias da interpretação (cognitiva, cética e mista), ver: GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 138-144.

<sup>55</sup>ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; ICET, 2010. p. 183; 188.

<sup>56</sup>ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 29, p. 181-204, 2013.

algo de irredutivelmente novo e de irredutivelmente único em cada caso”, e que a grande vantagem da adoção das normas IFRS estaria no fato de “nas grandes questões da decisão contabilística – e.g, como tratar um activo incorpóreo ou como distinguir uma locação operacional de uma locação financeira – ser sempre possível encontrar doutrina que trata da aplicação dos GAAP, ou hoje dos IAS/IFRS, criando fundamentos viáveis e controláveis para a decisão”<sup>57</sup>. Como ocorre no direito, a linguagem contábil também passa a ter um carácter técnico, não meramente formal, dentro do seu campo de atuação.

#### 1.1.4. Direito tributário positivo como sistema

Constata-se ainda amiúde a existência de doutrina, nacional e estrangeira, desenvolvida a partir do entendimento do direito e da contabilidade como sistemas autônomos, mas que dialogam e se comunicam de forma cognoscitiva.

A teoria dos sistemas é bastante difundida no direito. Tércio Sampaio Ferraz Junior define sistema como um complexo que se compõe de um “repertório” (conjunto de elementos que o integram) e de uma “estrutura” (o conjunto das regras de relacionamento entre os elementos do sistema, e as relações por ela estabelecidas)<sup>58</sup>. A ideia de sistema surpreende, pois, uma reunião de elementos, dispostos segundo uma relação de coordenação e orientados por um princípio comum. O sistema jurídico também se apresenta como uma totalidade que se pretende ordenada pelo relacionamento entre os seus elementos: as normas jurídicas. De acordo com Norberto Bobbio, “quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação”<sup>59</sup>. Desse modo, vai-se além do reconhecimento do conteúdo linguístico da norma (o plano semântico), para também afirmá-la como parte em um sistema uno e coerente (o plano sintático).

Nessa vertente, a principal teoria utilizada para explicar as relações entre direito tributário e contabilidade considera o trabalho do sociólogo alemão Niklas Luhmann. Em

---

<sup>57</sup>SANCHES, J. L. Saldanha. Do plano oficial de contabilidade aos IAS/IFRS. In: CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da (Orgs.). *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. Coimbra: Coimbra Ed., 2007. p. 67.

<sup>58</sup>FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 176.

<sup>59</sup>BOBBIO, Norberto. op. cit., p. 71.



termos muito sintéticos, segundo essa teoria, como exposta por Renato Nunes<sup>60</sup>, um sistema como o jurídico pressupõe seu fechamento operacional. Isso significa que os dados coletados no ambiente são submetidos a operações dentro do próprio sistema, e nele permanecem, de modo que o sistema fechado somente seja reproduzido com base em operações desenvolvidas nele próprio (a *autopoieses*), ao contrário dos sistemas abertos, que devolvem os dados processados ao ambiente. Porém, o fato de o sistema ser fechado operacionalmente não impede que este se abra ao ambiente, sob o ponto de vista cognitivo. Neste plano, o sistema seleciona no ambiente informações que lhe competem e que, por meio de um “filtro”, passam a ser informações do próprio sistema, sem comprometer o seu fechamento.

A conexão entre o sistema e o ambiente, onde transitam informações externas e outros sistemas, se daria por meio de um “acoplamento estrutural”. Para Marcelo Neves, por exemplo, a *interdisciplinaridade* constituiria uma forma específica de acoplamento estrutural entre duas disciplinas, facilitando “interpenetrações sem atingir a autonomia operacional dos respectivos campos do saber, antes as fortificando”<sup>61</sup>.

Ao atribuir o fechamento do sistema jurídico à sua própria operação, Renato Nunes assevera que a teoria luhmanniana forneceria subsídios “mais sólidos para a compreensão da relação entre o sistema jurídico e o seu ambiente sem comprometer a clausura daquele”<sup>62</sup>, o que não se verificaria em teorias *pura e simplesmente* positivistas, por assim dizer, muito mais centradas em separar o Direito de outros sistemas, como se viu anteriormente. O fechamento do sistema jurídico se daria, pois, no código binário interno direito/não direito (ou lícito/ilícito), pela *autopoiesis*, sem precisar recorrer a um elemento externo ao sistema sob pressão do ambiente, como a “norma fundamental” de Kelsen, ou a “norma de reconhecimento” de Hart<sup>63</sup>.

Sob essa perspectiva, o sistema jurídico (que trabalha com o código “lícito/ilícito”) seria operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto ao sistema contábil (que trabalha com o código “verdadeiro/falso”). Por meio do filtro da lei, o sistema jurídico apreende em seu interior, como jurídicas, informações representativas de informações contábeis coletadas neste outro sistema.

---

<sup>60</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 27-28.

<sup>61</sup>NEVES, Marcelo da Costa Pinto. op. cit., p. 212.

<sup>62</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 37-38.

<sup>63</sup>Id. Ibid., p. 49.

Essa teoria não concede a integração dos sistemas contábil e tributário, dado serem ambos “fechados”, mas admite, conforme Judith Freedman, que um sistema possa alcançar “uma internalização de acordo com a sua própria ‘maneira de ver’ daquilo que compreende a partir das comunicações do outro sistema”<sup>64</sup>.

Daí se vê que a teoria em exame, ao contrário das anteriores, não se limita a apontar distinções entre o direito e a contabilidade, e reconhece um grau a mais de influência a partir da abertura cognitiva do sistema jurídico ao fenômeno contábil. Essa abertura, contudo, se de um lado aceita a incorporação dos critérios contábeis ao direito por meio da positivação desses critérios, de outro lado reproduz, dentro do próprio sistema jurídico, os fechamentos sistêmicos que ocorriam na relação anterior desse sistema com o seu ambiente externo. É dizer, ainda que incorporado o critério contábil ao direito societário, essa norma jurídica de direito privado não teria aplicação imediata ao direito tributário, submetendo-se antes ao filtro deste *subsistema*. E, na medida em que visto o direito tributário como um subsistema de sobreposição, que colhe fatos jurídicos, inclusive do direito privado, para disciplinar relações jurídicas em que o Estado é parte<sup>65</sup>, o espaço para o próprio direito tributário “reconfigurar” o conceito contábil se reduz.

Não é ainda o momento de explorar a recepção de conceitos de direito privado pelo direito tributário, à luz da previsão dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, matéria que será tratada com mais vagar no Capítulo 4 adiante. Constata-se, no momento, que a teoria apresentada exclui a possibilidade de questionar se o legislador tributário, por si próprio e não em razão de uma *sobreposição*, levou em conta ou não a norma *jurídico-contábil* na construção da norma tributária. Essa consequência resulta em considerável prejuízo à abertura cognitiva que a própria teoria sistêmica propõe. Ademais, elimina a possibilidade de preenchimento de lacunas de regulação e de qualificação da lei tributária pelas normas contábeis, o que poderia constituir um objetivo central da própria legislação tributária diante da convergência, caso o direito privado não tivesse claramente incorporado a norma contábil e inexistissem outros óbices constitucionais para tanto.

---

<sup>64</sup>No original: “All that one system is able to achieve is an internalization according to its own “way of seeing” of what it understands from the communications of the other system”. (FREEDMAN, Judith. *Financial and tax accounting: transparency and ‘truth’*, cit., p. 13 e 16).

<sup>65</sup>DIAS, Karem Jureidini. O ágio e a intertextualidade normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 89.

### 1.1.5. Concepções descritiva e normativa dos conceitos contábeis

Em boa medida, as concepções que visualizam o direito como um sistema fechado ou um fenômeno essencialmente linguístico (e, por consequência, aceitam uma influência da contabilidade limitada ao campo cognitivo) resultam de paradigmas de racionalização científica e redução de complexidades. Esses paradigmas buscam atribuir estrutura lógica ao ambiente normativo e reforçar a caracterização da relação tributária como relação jurídica, mas tendem a afastar o recurso a explicações com base em fenômenos tidos como *estranhos* ao objeto de investigação científica. Sem prejuízo dos avanços proporcionados pelo racionalismo, as descobertas da ciência moderna, como as teorias quântica e da relatividade, desvendaram novos paradigmas científicos que pressupõem complexidade, instrumentalidade, integração sistêmica e a falseabilidade dos experimentos<sup>66</sup>.

Nesse sentido, o *ensimesmamento* do direito (mais, do direito tributário) tem atravessado uma revisão metodológica significativa. José Souto Maior Borges (em artigo denominado, a propósito, “Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática”) diagnostica que “sob o império indisputado das especializações, o aspecto econômico do fato tributário” tem se mostrado interdito ao jurista tributário, pois “seria confundir Direito e Economia”<sup>67</sup>. O autor propõe, com apoio nas lições de Edgar Morin, um paradigma diverso e inovador para a ciência do direito tributário: o modelo do enfrentamento de complexidades<sup>68</sup>.

Na mesma linha, André Folloni sugere a superação do dualismo entre ser e dever-ser e do imperativo de redução de complexidades, enquanto obstáculos epistemológicos ao *desenvolvimento* do direito tributário; segundo escreve, a limitação da ciência jurídica à emissão de “enunciados descritivos sobre o direito positivado, com intento de rigor e coerência cada vez maiores, não tem trazido segurança, sequer conceitual”<sup>69</sup>. Ao apresentar a interação das normas jurídicas com outras ciências, reconhece este autor que “o direito tributário pode dialogar com toda e qualquer disciplina científica que possibilite incremento de complexidade, como condição necessária para sua compreensão, em

<sup>66</sup>Ver, a propósito: POPPER, Karl Raimund, Sir. *A lógica da pesquisa científica*. 2. ed. São Paulo: Cultrix, 2013; e TELLES JR., Goffredo da Silva. *O direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2006.

<sup>67</sup>BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 211, p. 112, 2013.

<sup>68</sup>Id. *Ibid.*, p. 108.

<sup>69</sup>FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*, cit., p. 261.

abstrato, ou para o enfrentamento de determinado problema jurídico-tributário concreto”<sup>70</sup>. Trata-se de um diálogo, não de uma confusão, entre disciplinas científicas diversas, que não descarta o “conhecimento daquilo que, de fora, condiciona o direito tributário e, tampouco, dos condicionamentos que o direito tributário devolve a seu entorno”<sup>71</sup>.

A seu turno, Frederick Schauer resgata o formalismo como um processo importante de *controle* da linguagem, de modo a restringir o poder de decisão sobre as regras, ao passo que mostra uma reconsideração da visão do direito como um sistema hermético, fechado<sup>72</sup>. Um sistema cujas operações recorrem apenas às normas do próprio sistema e a habilidades linguísticas por ele aceitas seria fechado, mas não necessariamente *completo*. Enquanto o fechamento alude à capacidade do sistema de decidir casos dentro dos limites do próprio sistema, a completude alude à extensão com que um sistema trabalha com esses casos. Schauer dá o exemplo de um sistema matemático, que é fechado na medida em que suas regras respondem à pergunta: “qual a soma de 97 e 53”? Porém, esse mesmo sistema é incompleto na medida em que não dá resposta à pergunta: “o que os Estados Unidos deveriam fazer quanto ao problema da pobreza?”. Segundo Schauer, embora a completude talvez não tenha a mesma importância para a matemática, é significativa para o direito, na medida em que a maioria dos sistemas jurídicos modernos requer a capacidade de trabalhar com uma gama ampla de questões.

Transpondo essas considerações para o relacionamento entre os sistemas jurídico e contábil, curiosa (e compreensível) a constatação de Alexandre S. Pacheco, no sentido de que o “entricheiramento dos juristas no sistema jurídico” abriu espaço a uma “suposta invasão do ambiente tributário por economistas, contadores, auditores e consultores de negócios”<sup>73</sup>.

Nesse sentido, assim como se procede em outros campos de análise do direito<sup>74</sup>, pode-se aludir a uma concepção descritiva das normas tributárias, servindo os conceitos e métodos contábeis para reconhecer, na própria norma, a busca de um determinado efeito ou conceito decorrente da contabilidade; e, mais além, uma concepção normativa, que

---

<sup>70</sup>FOLLONI, André. op. cit., p. 396.

<sup>71</sup>Id. Ibid., p. 334.

<sup>72</sup>SCHAUER, Frederick. Formalism. *Yale Law Journal*, v. 97, n. 4, p. 535-536, 1988.

<sup>73</sup>PACHECO, Alexandre S. Essência e Forma em matéria tributária – matizes da convergência das normas internacionais de contabilidade. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 2, p. 72.

<sup>74</sup>CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 15.

pretende, sob certos limites, juridicamente controláveis, encontrar elementos contábeis na interpretação e integração da norma tributária. Não se trata de buscar uma (meta) teoria contábil para o direito tributário, mas apenas de uma abordagem que permite levar em consideração, se for o caso, o elemento contábil na argumentação jurídica. Sem abrir mão da racionalidade que deve existir no direito tributário, entende-se neste trabalho ser possível enriquecer o debate, ao trazer considerações sobre as regras contábeis até o ponto em que não haja ruptura das normas próprias do sistema jurídico.

Em relação à concepção *descritiva*, cogita-se da utilização dos conceitos contábeis no entendimento das finalidades próprias das normas tributárias. Entra-se no campo da interpretação da norma de acordo “com os fins cognoscíveis e as ideias fundamentais de uma regulação”, por meio de critérios *teleológicos-objetivos*, ou seja, que não dependem de o legislador ter sempre “consciência da sua importância para a regulação por ele conformada”, na lição de Karl Larenz<sup>75</sup>.

Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes, a propósito, entendem que “as normas tributárias são soberanas, mas que a contabilidade pode ajudar a esclarecer e clarificar conceitos quando estes forem ligados à realidade econômica da empresa”, exemplificando com a discussão a respeito da propriedade dos hedges de fluxo de caixa, em que a norma contábil teria vindo a clarificar conceitos e ajudar no entendimento do disposto na legislação vigente<sup>76</sup>.

Nessa linha, J. L. Saldanha Sanches defende a possibilidade de controle judicial da interpretação dos IAS/IFRS como tarefa jurídica a partir de uma interpretação teleológica, pois, “ao definir e concretizar os objetivos que devem ser prosseguidos pela informação financeira, os IAS/IFRS permitem uma clarificação dos bens e valores jurídicos em que assenta a decisão judicial dos casos difíceis: podem – e devem – por isso constituir um adequado ponto de partida para a decisão judicial”<sup>77</sup>.

Assim como em relação à chamada consideração econômica na interpretação da lei tributária, a ser tratada no Capítulo 4, cabe desde já a advertência de que o critério de interpretação teleológica não representa uma interpretação *contábil* da norma tributária,

---

<sup>75</sup>LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6. ed. reform. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991. p. 468-469.

<sup>76</sup>MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações, cit., p. 81.

<sup>77</sup>SANCHES, J. L. Saldanha. op. cit., p. 74.

voltada a expandir ou reduzir o seu alcance, mas uma consideração da relação dessa norma com os critérios contábeis, quando a própria norma tributária busca essa relação.

Não se apregoa, com isso, a utilização indiscriminada de critérios contábeis na interpretação da legislação tributária. A interpretação teleológica encontra limites no ordenamento e na própria linguagem da norma jurídica<sup>78</sup>. Nessa interface, porém, é possível que se acabe encontrando mais proximidades que incompatibilidades prévias.

Já em relação à concepção denominada *normativa*, cogita-se da identificação de critérios contábeis para completar a norma tributária. Em outros termos, há a possibilidade de a contabilidade colaborar no preenchimento do conceito jurídico-tributário, ainda que não expresso pela norma. Não se trata, por óbvio, de um preenchimento automático, pois há uma tradução do conceito contábil em norma jurídica, processo em que pode mesmo haver uma alteração no sentido original do termo contábil<sup>79</sup>, em razão das diferenças de objeto e linguagem mencionadas. Embora não seja admitida quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei, em determinadas circunstância a analogia é um critério válido de aplicação no ordenamento tributário brasileiro, como se verá. Ainda sob o enfoque da concepção *normativa*, é que se poderá analisar o fenômeno da recepção de conceitos de direito *contábil* pelo direito tributário, explorado na Seção 4.1.2 do trabalho.

A influência da contabilidade sobre o direito tributário possui limites, como os que serão explorados no trabalho, mas não se trata de um relacionamento antecipada e indefinidamente fixo. Sem recusar os fundamentos essenciais que caracterizam as demais abordagens apresentadas, é por essa linha metodológica, de reflexão sobre a unidade do ordenamento jurídico, que se pretende avançar.

## **1.2. Modelos teóricos de relacionamento entre os balanços tributário e contábil**

Ainda antes de passar ao exame das normas internacionais de contabilidade e do seu acolhimento pelo ordenamento jurídico brasileiro, cumpre posicionar um tema clássico no estudo interdisciplinar: os modelos de relacionamento entre os “balanços” tributário e

---

<sup>78</sup>SCHAUER, Frederick. op. cit., p. 533-534.

<sup>79</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 126.

contábil. Trata-se de análise amiúde realizada nas doutrinas nacional e estrangeira, além de muito citada em termos de política tributária.

É mister realizar uma distinção terminológica. O termo “balanço” aqui referido é reconhecidamente equívoco. “Balanço patrimonial” é uma demonstração contábil específica prevista em lei (art. 176, I, da Lei nº 6.404/1976), e seu uso no caso poderia sugerir um juízo prévio quanto à existência de uma escrituração autônoma para fins tributários (sistema de “dois livros”), o que pode não corresponder à realidade. Mesmo com essas ressalvas, no entanto, emprega-se o termo pelo seu didatismo e frequência na literatura para explicar a maior ou menor aproximação entre os critérios contábeis e tributários adotados em determinado ordenamento jurídico.

De acordo com Mills e Plesko, as diferenças entre os balanços fiscal e contábil são de duas classes: quanto à entidade que reporta a renda e quanto à mensuração da renda<sup>80</sup>. A primeira classe se refere às regras de consolidação de balanços individuais de grupos de empresas para fins de tributação; a possibilidade existe em outros países, mas no Brasil tem sido restrita à consolidação contábil<sup>81</sup>. A segunda classe apresenta as diferenças que decorrem de diferentes critérios adotados pelas normas contábeis e tributárias para *mensuração* da renda. Essas diferenças podem ser temporárias, no caso de se referirem a *quando* uma variação do patrimônio contábil deve ser reconhecida para fins tributários, ou permanentes, no caso de se referirem a *se* uma variação do patrimônio contábil deve ser reconhecida para fins tributários<sup>82</sup>. O tema será retomado na Seção 2.3 abaixo.

Analisando o sistema norte-americano, Mills e Plesko relatam que as diferenças “livro-imposto” (*book-tax*) existem praticamente desde o surgimento do imposto de renda corporativo<sup>83</sup>, mas trazem notícias de uma evolução: se nos anos seguintes ao *crash* da Bolsa em 1929, os lucros contábeis excediam os lucros fiscais em até 10% em média, esse distanciamento aumentou nos anos vindouros em razão de isenções ou outros razões da

<sup>80</sup>MILLS, Lillian F.; PLESKO, George A. Bridging the reporting gap: a proposal for more informative reconciling of book and tax income. *National Tax Journal*, v. 56, n. 4, p. 865-893, Dec. 2003. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=385280](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=385280)>. Acesso em: 05 jun. 2015.

<sup>81</sup>O Brasil chegou a ter a previsão de tributação conjunta de sociedades no Decreto-Lei nº 1.598/1977. Porém, tal dispositivo teve vida curta e vigorou até o Decreto-Lei nº 1.648/1978. Atualmente, a consolidação de balanços é prevista apenas na legislação societária (arts. 249 e 250 da Lei nº 6.404/1976).

<sup>82</sup>PLESKO, George A. *Book-tax differences and the measurement of corporate income*. National Tax Association Proceedings, 1999. p. 171.

<sup>83</sup>No mesmo sentido: ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 435.

política fiscal, e chega-se a lucros contábeis superiores a 36% em média no final dos anos 90, em razão de planejamentos tributários e reportes contábeis agressivos<sup>84</sup>.

Naturalmente, há uma opção do legislador pela maior ou menor proximidade entre os critérios tributários e contábeis. Não obstante, a doutrina mostra que, historicamente, a opção parte das diferenças estruturais entre os sistemas contábeis ao redor do mundo, causadas pela diversidade das fontes de financiamento da atividade empresarial<sup>85</sup>. De um lado, nos países em que prevaleceu o financiamento das atividades empresariais por instituições financeiras, predominou um conjunto de padrões contábeis voltados à proteção do credor (*stakeholder-oriented accounting model*), externalizados nos princípios do conservadorismo e do custo histórico como base de valor, levando a um potencial reporte de lucros menores. Acredita-se que esse modelo tenderia a associar-se melhor aos princípios tributários, como os da segurança jurídica e legalidade, e, por isso, levaria a uma maior proximidade entre o lucro fiscal e o lucro contábil, mas também a uma possível maior influência do Fisco sobre a normatização contábil. De outro lado, nos países em que prevaleceu o financiamento das atividades empresariais pelo capital de investidores, predominou um conjunto de padrões contábeis voltados à informação do mercado e à valorização do capital (*shareholder-oriented accounting model*). Nesse modelo, entram em cena conceitos como essência econômica e valor justo, com o potencial reporte de lucros maiores e um conservadorismo abrandado, com maior responsabilidade dos administradores. Ao dissociar-se dos princípios tributários clássicos, tal modelo contábil tenderia a um maior distanciamento entre os balanços fiscal e contábil.

Determinados modelos classificatórios procuram explicar as relações entre o balanço fiscal e o balanço contábil.

O modelo de Nina Aguiar, descrito por Victor Borges Polizelli, diferencia os sistemas de *balanço único* e os de *balanço duplo*<sup>86</sup>. Enquanto este último não prevê uma conexão entre as apurações, nos sistemas de *balanço único* as variações de critérios estão relacionadas ao grau de conexão, conforme as seguintes possibilidades: i) *dependência total*: a legislação tributária deixa para o direito comercial a função exclusiva de regular o

<sup>84</sup>MILLS, Lillian F.; PLESKO, George A. op. cit.

<sup>85</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca de globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 422-426.

<sup>86</sup>POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado pelo Brasil, cit., p. 594-600.



lucro contábil, que é utilizado para fins fiscais sem nenhuma correção ou limitação; ii) *dependência inversa*: a legislação tributária concorre com o direito comercial na função de regular o lucro contábil; e iii) *dependência com ajustes*: a legislação tributária não regula o lucro contábil, e aceita que essa função seja do direito comercial, mas estabelece um processo de correção *a posteriori*, de forma extracontábil, para aplicar-se as normas contábeis próprias do Direito Tributário.

Já o modelo de Lamb, Nobes e Roberts, descrito por Simon James, avalia a extensão da conexão entre as regras e práticas tributárias e as regras e práticas contábeis<sup>87</sup>. Nesse modelo, cinco categorias são identificadas: i) *desconexão*: as regras contábeis e fiscais são distintas; ii) *identidade*: as regras contábeis e fiscais são as mesmas; iii) *liderança da Contabilidade*: quando há regra contábil clara, esta prevalece para todos os fins (contábil e tributário); iv) *liderança do Direito Tributário*: quando há regra tributária clara, esta prevalece para todos os fins (contábil e tributário); e v) *dominância do Direito Tributário*: as regras contábeis são superadas pelas regras tributárias, na hipótese de conflitos.

Por sua síntese didática, é importante considerar ainda a obra de José Casalta Nabais<sup>88</sup>, que estrutura as possibilidades de relacionamento em apenas três modelos: a) dependência total, em que coincidem os balanços contábil e fiscal; b) autonomia, em que os balanços contábil e fiscal são apurados de maneira independente, com metodologia própria; e c) dependência parcial, como um regime intermediário em que o resultado contábil é adotado como ponto de partida para a apuração do lucro fiscal.

Quanto aos modelos “puros” de dependência total ou de autonomia, pesa no direito comparado a crítica de sua pequena identificação com a realidade normativa<sup>89</sup>. Assim, por exemplo, nos Estados Unidos, em que existiria a “separação mais avançada entre regras contábeis e fiscais”<sup>90</sup> (modelo de autonomia), há uma regra residual segundo a qual uma

<sup>87</sup>JAMES, Simon. op. cit., p. 19.

<sup>88</sup>NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável*: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. p. 373-378.

<sup>89</sup>ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 439.

<sup>90</sup>Exemplos de diferenças seriam os prazos da depreciação de ativos (mais curtos para fins tributários) e as opções de ações (*stock options*) conferidas aos empregados, e reconhecidas como custo, para fins tributários, apenas quando do efetivo exercício das opções. Para mais detalhes: KAWALLER, Ira G.; ENSMINGER, John J. The Fallout from FAS 133: should Congress change tax law to match new accounting standards? *Regulation*, v. 23, n. 4 p. 2. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=256752>. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=256752> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.256752>. Acesso em: 05 jun. 2015; e o caso julgado pela Suprema Corte norte-americana: *Bank One Corp vs. Comissioner*, 120 T.C. 174 (2003).

regra da contabilidade societária será seguida, para fins tributários, na ausência de regra tributária específica a respeito. Já na Alemanha, geralmente considerada o outro extremo em relação aos Estados Unidos, com um alinhamento muito mais intenso de regras contábeis e tributárias (modelo de dependência), as normas de ajuste extracontábil ao resultado tributário estariam crescendo nos últimos anos<sup>91</sup>.

Embora nem sempre coincidam perfeitamente com a complexidade de graus de dependência e autonomia efetivamente verificados nos sistemas normativos, as classificações didáticas servem para enunciar características relevantes dessas relações e para explicar determinados objetivos que orientam as decisões do legislador.

Nesse sentido, enquanto a defesa do modelo de autonomia está assentada basicamente nos diferentes propósitos das regras tributárias e contábeis<sup>92</sup> (ver Seção 1.1.1.2 acima), a defesa de um modelo de dependência entre os balanços contábil e tributário estaria estribada em duas justificativas principais.

A primeira justificativa estaria na simplificação. Com uma única escrituração aproveitada para fins tributários e contábeis, os denominados “custos de conformidade” seriam reduzidos, conforme Judith Freedman<sup>93</sup>.

Há quem considere o argumento exagerado. Para Nina Aguiar, essa justificativa perdeu um pouco de sua importância na atualidade, em que a tecnologia da informação torna relativamente fácil (embora não barato) superar as dificuldades de preparar duas demonstrações baseadas em regras distintas<sup>94</sup>. Porém, o argumento não passou despercebido pelo legislador brasileiro, quando a Exposição de Motivos da Medida Provisória n° 627/13, de que resultou a Lei n° 12.973/2014, declarou que “a possível adoção da Contabilidade Fiscal segregada da Contabilidade Societária (*two books of account*)” “elevaria o custo Brasil para as empresas”. De todo modo, ainda que se concorde em tese com a justificativa, há que se destacar que a simplificação não deve ser necessariamente o único objetivo da norma tributária, se houver outras razões para a segregação dos balanços.

---

<sup>91</sup>FREEDMAN, Judith. Financial and tax accounting: transparency and ‘truth’, cit., p. 13.

<sup>92</sup>FREEDMAN, Judith. Aligning taxable profits and accounting profits: accounting standards, legislators and judges. *eJournal Tax Research*, 7, 2005. Disponível em: <[http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/Freedman-Aligning\\_taxable\\_profitsEjournal.pdf](http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/Freedman-Aligning_taxable_profitsEjournal.pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2015.

<sup>93</sup>Id. Ibid., p. 74-96.

<sup>94</sup>AGUIAR, Nina. op. cit., p. 4.

A segunda justificativa para uma proposta de dependência total entre os balanços tributário e contábil passou a ser fortemente desenvolvida nos Estados Unidos, em oposição ao modelo local de autonomia. Esse movimento está relacionado à *crise contábil* vivenciada naquele país a partir das fraudes corporativas do início dos anos 2000, em empresas como Enron e Worldcom<sup>95</sup>, o que apresentaria o cenário ideal para a adoção de uma conformidade dos balanços que reduzisse a prática do *tax sheltering*<sup>96</sup> (métodos de redução do lucro tributável). O ponto seria o de que, com um único método para apuração de resultados, estaria reduzida a pressão aos executivos da companhia para, de um lado, reportarem lucros maiores aos mercados, e, de outro lado, para minimizarem lucros tributáveis, pois qualquer diminuição nos últimos impactaria a distribuição de dividendos<sup>97</sup>. A identidade entre os balanços passaria a ser, então, conforme Daniel Shaviro, uma meta de melhoria da governança corporativa, na medida em que os administradores perderiam, pelo efeito da tributação, o incentivo para superdimensionar os resultados contábeis<sup>98</sup>.

Esse argumento, bastante em voga na doutrina norte-americana, deve ser visto com cautela.

Reuven Avi-Yonah, que defende a existência do imposto de renda como uma ferramenta de controle do acúmulo de poder dos administradores das pessoas jurídicas e, nessa linha, também a elaboração das demonstrações tributárias mais em conformidade com as demonstrações financeiras, consente que tal alinhamento traria “alguns problemas em termos de restringir a flexibilidade do legislador tributário e contábil”<sup>99</sup>. Além disso, segundo Juan José Zornoza Pérez e Andrés Báez Moreno, o argumento, se aplicável, estaria direcionado apenas àquelas empresas de grande porte com ações negociadas em bolsa, em que o “conflito de agência” (a possibilidade de o executivo colocar interesses individuais à frente dos interesses coletivos) é mais nítido, sendo no mínimo temerário

<sup>95</sup>GROSSFELD, Bernhard. International financial reporting standards: European Corporate Governance. In: CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da (Orgs.). *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. Coimbra: Coimbra Ed., 2007. p. 45.

<sup>96</sup>WHITAKER, Celia. Bridging the book-tax accounting gap. *The Yale Law Journal*, v. 115, n. 3, p. 725, 2005-2006. Disponível em: <<http://www.yalelawjournal.org/note/bridging-the-book-tax-accounting-gap>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

<sup>97</sup>FREEDMAN, Judith. Aligning taxable profits and accounting profits: accounting standards, legislators and judges, cit., p. 2.

<sup>98</sup>SHAVIRO, Daniel. The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and a proposal. *NYU Law and Economics Research Paper*, n. 7-38, p. 62. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1017073>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1017073>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

<sup>99</sup>AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 21, p. 50-57, 2007.

pressupor que acionistas controladores ou sócios de empresas de capital fechado teriam interesse em reduzir os seus próprios dividendos para economizar impostos<sup>100</sup>. Por fim, o entendimento da mecânica das diferenças temporárias, que será tratado na Seção 2.3 do trabalho, também mostra ser parcialmente falso o dilema de que uma aproximação entre os balanços fiscal e contábil resultaria em melhor *disclosure* e transparência, como medida de governança corporativa. Isso porque, como será detalhado, muitas diferenças entre os critérios contábeis e tributários representam impactos meramente temporários, e nesse sentido as próprias regras contábeis exigem a divulgação da despesa tributária corrente e *diferida*.

Ao mesmo tempo, este argumento não deve ser totalmente desprezado. No caso da tributação a valor justo, por exemplo, Tomás Cantista Tavares sugere que a tributação pode funcionar como um mecanismo de controle da verdade contabilística, ao reprimir a tentação de exagero do valor justo<sup>101</sup>. Nessas circunstâncias, o alinhamento entre os balanços também poderia acarretar a melhoria da qualidade da informação contábil.

Em razão desses aspectos e da própria experiência normativa, é de se acolher que o movimento geral ocorreria na direção de um modelo de dependência *parcial*, em que as demonstrações contábeis seriam o ponto de partida da base de cálculo dos tributos, complementadas por correções do próprio sistema tributário, em maior ou menor grau, para atender a razões governamentais de políticas econômicas e sociais e às exigências do mesmo sistema<sup>102</sup>.

Efetivamente, mesmo que o presente trabalho parta da possibilidade teórica de uma maior influência do direito tributário pela contabilidade, observa-se da experiência do direito comparado que a intensidade de divergências entre os “balanços” tende a ser maior com a adoção das normas internacionais de contabilidade, especialmente em razão da ideia de *valor justo* (*fair value*). Porém, isso não significa necessariamente uma generalização, nem que a intensidade dos ajustes necessite ser tão elevada a partir da convergência às normas contábeis internacionais. O que a experiência comparada parece afastar é a possibilidade de um regime de dependência *total* com base no padrão contábil

---

<sup>100</sup>ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. Modelos comparados de relación entre normas contables y normas fiscales en la imposición sobre el beneficio de las empresas, cit., p. 443.

<sup>101</sup>TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*, cit., p. 97.

<sup>102</sup>Neste sentido: FREEDMAN, Judith. Aligning taxable profits and accounting profits: accounting standards, legislators and judges, cit., p. 2; e ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 454.

internacional, que não deixe espaço para o reconhecimento de incompatibilidades entre os sistemas ou a promoção de finalidades não-arrecadatórias pela norma tributária.

Considerando, então, uma política tributária de escolha por um modelo de dependência parcial entre os balanços tributário e contábil, dois princípios devem ser destacados.

Blake, Amat e Fortes relatam que a conexão entre a contabilidade tributária e a comercial tem sido explícita na Alemanha desde a introdução do imposto de renda em 1874 nos Estados de Bremen e Sachsen<sup>103</sup>. O termo “*Massgeblichkeitsprinzip*” foi introduzido no Código Tributário alemão em 1934, para estabelecer que: a) os princípios contábeis geralmente aceitos segundo o direito comercial se aplicam ao balanço contábil e, para assuntos não cobertos pelo direito tributário, ou quando não haja conflito com a norma tributária, aqueles princípios se aplicam da mesma maneira no balanço tributário; b) incentivos tributários somente podem ser aproveitados se reconhecidos nos dois balanços (tributário e contábil), de modo que as empresas acabam aceitando tais regulações tributárias como um limitador da sua escolha pelo uso de políticas contábeis nas demonstrações financeiras; e c) em alguns casos específicos em que as normas tributárias aumentam o lucro tributável, em comparação com aquele oriundo do direito comercial, as normas tributárias se aplicam apenas no balanço tributário, de modo que nestes casos o “*Massgeblichkeitsprinzip*” não teria efeito.

No conceito de Juan José Zornoza Pérez e Andrés Báez Moreno<sup>104</sup>, o princípio de dependência material (*materielle Massgeblichkeit*, também denominado determinação material ou *conexão normativa*) preconiza que a norma contábil seja aplicada para determinar a base imponible em razão de uma remissão operada pela própria norma tributária; assume, pois, que, na ausência de uma norma tributária de ajuste, as opções realizadas no balanço contábil se mantêm para fins tributários.

Já o princípio de dependência formal (*formelle Massgeblichkeit*, também denominado determinação formal ou *conexão concreta*) preconiza que a norma tributária parta do resultado contábil, desviando-se deste, quando cabível, por meio de normas de

---

<sup>103</sup>BLAKE, John; AMAT, Oriol; FORTES, Hilary. The relationship between tax regulations and financial accounting: a comparison of Germany, Spain and the United Kingdom. *Economics Working Paper*, 46. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 1993. p. 2-3. Disponível em: <<https://econpapers.upf.edu/papers/46.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2016.

<sup>104</sup>ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 461.

ajuste extracontábil<sup>105</sup>. Ao supor que as opções fiscais do sujeito passivo sejam exercidas de acordo com o que foi feito na escrita comercial, exceto eventuais ajustes, o princípio da *conexão concreta* (dependência formal) tenta assegurar, com maiores ou menores desvios, parte das vantagens de simplificação do modelo de dependência parcial. Em outros termos, a simples remissão à normativa contábil (*conexão normativa* ou dependência material), sem a existência de um princípio de *conexão concreta* (dependência formal), não preserva as vantagens que se atribuem a um modelo de dependência, tais como a simplificação tributária e as exigências da governança corporativa<sup>106</sup>, e pode mesmo implicar um modelo de autonomia entre os balanços tributário e contábil.

A compatibilidade entre os dois princípios de conexão e o ordenamento jurídico brasileiro serão discutidos com mais profundidade, com base na Lei nº 12.973/2014, na Seção 4.2.

Por ora, verifica-se que, com a adoção de um modelo de dependência parcial, a discussão acerca do relacionamento entre os balanços tributário e contábil deixa de ser sobre a possibilidade e a conveniência ou não de uma conexão ampla e irrestrita, mas de uma avaliação de casos em que a conexão é ou não compatível com o sistema jurídico vigente. E, com respeito ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, essa experiência poderá resultar em uma evolução no campo do estudo interdisciplinar do direito tributário e da contabilidade.

### **1.3. Relacionamento normativo entre o tributário e o contábil: o caso brasileiro**

#### **1.3.1. Período clássico**

Nos primórdios da tributação da renda no Brasil (Leis nº 4.625/1922 e nº 4.783/1923), a incidência tributária repousava sobre conceitos de terminologia pouco rigorosa, como *conjunto de rendimentos*, e não estava diretamente associada a uma sistemática contábil de apuração. Porém, esse panorama começou a ser alterado a partir do Decreto-Lei nº 5.844/1943, que introduziu a tributação das pessoas jurídicas de acordo com os lucros reais verificados anualmente em demonstrações contábeis, em resposta às

---

<sup>105</sup>ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 462.

<sup>106</sup>Id. Ibid., p. 463.

novas normas das sociedades por ações do Decreto-Lei nº 2.627/1940. Passa ainda por definições relevantes da Lei nº 4.506/1964 como a de “lucro real” e “lucro operacional”<sup>107</sup>.

Editada em 1976, a Lei nº 6.404 (Lei das S.A.) substituiu substancialmente o Decreto-Lei nº 2.627/1940 e trouxe a nova disciplina das sociedades por ações, com o objetivo de fortalecimento do mercado de capitais brasileiro. A Lei nº 6.404/1976 dedicou uma série de regras à escrituração contábil no seu Capítulo XV, denominado “Exercício Social e Demonstrações Financeiras”, e conhecido como o “Capítulo Contábil” da lei. Lei, essa, que no § 2º do art. 177 também enviou uma mensagem: a de que a companhia deveria observar *em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil*, as disposições da lei tributária, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. Ou seja, nos “registros auxiliares”, e não na própria escrituração mercantil, seriam cumpridas as disposições da legislação tributária ou de legislação especial que contrastassem com a forma contábil prevista na lei.

Seguindo essa lógica, o Decreto-Lei nº 1.598 foi editado em 1977 para adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da legislação societária. Esse diploma legal formalizou a criação do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) como “registro auxiliar” de que tratava a Lei das S.A. O LALUR, livro de natureza eminentemente fiscal, passou a servir à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação pelo Imposto de Renda em cada período de apuração, contendo ainda os valores passíveis de influir no resultado de períodos de apuração futuros, conforme o art. 8º, I, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

A solução do “registro auxiliar” trazida pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977 se consolidou na prática tributária, mas, em contrapartida, enfrentou resistências da autoridade tributária à plena conciliação das diferenças entre as normas tributárias e contábeis apenas no livro fiscal, o LALUR. Alguns ajustes contábeis para os quais se destinaria o LALUR não eram aceitos pela Administração Tributária Federal, que exigia o cumprimento dos critérios fiscais na própria escrituração contábil. Os autores do *Manual de Contabilidade Societária* descreviam essa interferência como *indireta*, ao levar as empresas a abandonarem a melhor contabilidade para não ter que, com isso, adiantar o

---

<sup>107</sup>Para uma exposição histórica mais detalhada deste período, ver: BIFANO, Elidie Palma. Evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 140-156.

pagamento de tributos: seria o caso da depreciação do imobilizado, cuja dedutibilidade fiscal estava condicionada ao reconhecimento contábil da despesa segundo os limites aceitos pelo fisco, mesmo que tais valores fossem superiores aos preconizados pela realidade econômica e contábil<sup>108</sup>. Outro exemplo que poderia ser citado decorria das regras de amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura, em processos de aquisição de investimentos seguidos de reorganização societária, quando as práticas contábeis já em vigor não secundavam o despesamento de tal ágio no resultado do exercício.

Em consequência, passou-se a assistir a um processo de distorções nas informações contábeis destinadas ao público em geral, em razão de critérios contábeis determinados pelos reguladores tributários em desacordo com os princípios contábeis recomendados, fato registrado pela CVM na *Exposição Justificativa do Anteprojeto de Alteração da Lei nº 6.404/1976*<sup>109</sup>.

Nesse cenário é que, sob a ótica do relacionamento entre os balanços contábil e fiscal, analisada no item 1.2 acima, este período histórico se caracteriza por seguir um modelo de *balanço único com liderança do Direito Tributário*, posição compartilhada por Victor Borges Polizelli<sup>110</sup>, seguindo a classificação de Lamb, Nobes e Roberts, mas ainda assim um modelo de *dependência parcial*, seguindo a classificação de Casalta Nabais. A legislação tributária regulava, em maior ou menor grau, condutas para apuração do resultado contábil.

### 1.3.2. Período transitório

Publicada em 27/12/2007, a Lei nº 11.638 promoveu alterações na disciplina contábil da Lei das S.A. e representou o marco legal do início do processo de convergência do Brasil às normas internacionais de contabilidade.

---

<sup>108</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. op. cit., p. 14.

<sup>109</sup>COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. *Anteprojeto de Reformulação da Lei Nº 6.404/76*. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/leis/anexos/anteprojeto6404ref.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2016.

<sup>110</sup>POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado pelo Brasil, cit., p. 608.



Com o objetivo declarado de “neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica”<sup>111</sup> em razão da adoção dos novos métodos e critérios contábeis instituídos a partir da Lei nº 11.6738/07, o Regime Tributário de Transição (RTT) foi moldado pela Lei nº 11.941/2009, opcionalmente para os anos-calendário de 2008 e 2009, e obrigatório a partir de então (art. 15, § 2º, I, e § 3º, da Lei nº 11.941/2009). Vale registrar que, no momento anterior ao RTT, a própria Lei nº 11.638/2007 apresentou um mecanismo que pretendia eliminar os efeitos tributários das novas regras contábeis. Tratava-se, com a inserção do inciso II do § 2º e do § 5º ao art. 177 da Lei das S.A., de um “mecanismo de estabilização contábil de conflitos tributários e societários”<sup>112</sup>. Dito de modo sintético, esse mecanismo previa que as companhias adotassem na própria escrituração mercantil as disposições da lei tributária ou especial e, em seguida, sempre que houvesse divergências, efetuassem ajustes na mesma escrituração, por meio de lançamentos contábeis complementares, que não constituiriam base de incidência de impostos e contribuições, e que assegurariam a preparação e a divulgação das demonstrações contábeis, devidamente auditadas, em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade. Devido às polêmicas e às dificuldades práticas envolvendo a aplicação de tal metodologia, aqueles dispositivos legais inseridos pela Lei nº 11.638/2007 na Lei das S.A. acabaram revogados pela Lei nº 11.941/2009, e foram substituídos pelo RTT.

Em apertada síntese, o RTT estabeleceu novos ajustes ao lucro líquido contábil do período de apuração, para chegar a um lucro real tributável baseado nas regras tributárias vigentes em 31 de dezembro de 2007, ou seja, antes da edição da Lei nº 11.638/2007 e das demais normas contábeis que, a partir desse marco legal, entraram em vigor. Para controle dos ajustes a serem lançados na apuração fiscal, foi instituída nova obrigação acessória pela IN RFB nº 949/2009: o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT). O FCONT se define como uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária em 31/12/2007 (arts. 7º e 8º da IN RFB nº 949/2009). A diferença entre o resultado apurado na escrituração de acordo com as novas regras contábeis e o resultado apurado no FCONT de acordo com as regras vigentes em 31/12/2007 passou a ser objeto de um lançamento de ajuste (adição ou exclusão) na determinação do lucro real (via LALUR).

---

<sup>111</sup>Conforme a Exposição de Motivos da MP nº 449/2008, que deu origem à Lei nº 11.941/2009.

<sup>112</sup>CHARNESKI, Heron. Uma lei clara: a Lei nº 11.638/2007 e a estabilização, na contabilidade, de conflitos tributários e societários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 155, p. 35-47, 2008.

Nesse período de vigência do RTT, é tormentosa a classificação do relacionamento entre os balanços contábil e fiscal. Uma primeira aproximação levaria a ver uma desconexão entre os balanços comercial (“contábil”) e fiscal (do FCONT, na prática), e a descrever o sistema como de *balanço duplo sem conexão normativa*, isto é, um regime de *desconexão* entre o contábil e o tributário, conforme sustentou Victor Borges Polizelli<sup>113</sup>, seguindo a classificação de Lamb, Nobes e Roberts, ou de *autonomia*, seguindo a classificação de Casalta Nabais.

Porém, e aqui a questão terminológica surge importante, essas classificações não são possíveis se se considerar que o FCONT não foi uma nova demonstração financeira (um outro “balanço”), como também entende Elidie Palma Bifano<sup>114</sup>, e sim apenas uma escrituração de apoio para realização de determinados ajustes fiscais. Ainda, há que se considerar não ter havido, no RTT, uma completa desconexão entre os resultados contábil e fiscal. A escrita contábil ainda continuou como ponto de partida do lucro real. Segundo o art. 16 da Lei nº 11.941/2009, seriam realizados ajustes ao lucro líquido quando os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 contrastassem com os critérios de “reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido” contábil, previstos nas alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, pelos arts. 37 e 38 da própria Lei nº 11.941/2009 e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404/1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade. Corroborar essa conclusão o fato de que a própria Receita Federal tentou no período, com a Instrução Normativa nº 1.397/2013, estabelecer um modelo expresso de *balanço duplo* no âmbito do RTT (com a Escrituração Contábil Digital – ECD refletindo os padrões contábeis em vigor, e a Escrituração Contábil Fiscal – ECF, refletindo os padrões contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2007), mas que logo foi revogado sem ser aplicado. Assim, parece mais acertado considerar que o RTT manteve o modelo de *balanço único*, ainda que com maior *liderança do direito tributário*, seguindo a classificação de Lamb, Nobes e Roberts, mas ainda assim um modelo de *dependência parcial*, seguindo a classificação de Casalta Nabais.

---

<sup>113</sup>POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado pelo Brasil, cit., p. 608.

<sup>114</sup>BIFANO, Elidie Palma. As novas normas de convergência contábil e seus reflexos para o contribuinte. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 58.

A maior liderança do direito tributário se explica em razão de o RTT ter potencializado o incremento de diferenças, agora entre os critérios adotados para fins fiscais em 31/12/2007 e as regras contábeis atualizadas a partir da Lei nº 11.638/2007. No Parecer Normativo RFB nº 1, editado em 2011, a Receita Federal confrontou uma situação específica de potencial conflito entre as novas regras contábeis e as regras tributárias vigentes em 31 de dezembro de 2007, qual seja: a) a regra tributária vigente em 31 de dezembro de 2007 para cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado leva em conta o prazo presumido de utilização do bem, a partir de taxas divulgadas pela própria autoridade fiscal; e b) as novas regras contábeis preveem que a pessoa jurídica reavalie periodicamente os critérios adotados para o cálculo da depreciação, conforme a vida útil econômica estimada dos valores registrados no imobilizado (art. 183, § 3º, da Lei nº 6.404/1976). Concluiu o Parecer pela aplicação, para fins tributários, da regra fiscal vigente em 31/12/2007 (item “a”); para isso, a diferença entre taxas seria obtida mediante o controle no FCONT, e objeto de ajuste específico no LALUR (item 32 do Parecer Normativo RFB nº 1/2011).

Apesar da relativa operosidade do controle desses ajustes, o RTT foi saudado pelos autores do *Manual de Contabilidade Societária* como “uma das mais brilhantes inovações da Receita Federal do Brasil”, ao permitir a convergência contábil brasileira às normas internacional sem interferências, diretas ou indiretas, da legislação fiscal<sup>115</sup>.

### 1.3.3. Período contemporâneo

Resultado da conversão da Medida Provisória nº 627/2013, a Lei nº 12.973/2014 extingue o RTT (opcionalmente para o ano-calendário de 2014, e obrigatoriamente a partir do ano-calendário de 2015, conforme os seus arts. 75 e 119), para adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis. Volta-se à mecânica do Decreto-Lei nº 1.598/1977: o lucro real parte do lucro líquido do período, apurado conforme todas as regras contábeis aplicáveis, mas o legislador tributário traz uma série de correções e ajustes extracontábeis, via registro auxiliar eletrônico (o “e-LALUR”), para chegar ao resultado fiscal conforme prescrito pela legislação tributária.

---

<sup>115</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. op. cit., p. 26.

Se bem que a própria Exposição de Motivos da MP nº 627/13 já apontasse para um modelo de *balanço único com ajustes*, e não de *balanço duplo*, as regras consolidadas na Lei nº 12.973/2014 são suficientemente complexas – e sua aplicação, ainda recente – para que se possa estabelecer uma classificação tão rígida. Há um notável volume de disposições que buscam distinguir o tratamento tributário da aceitação pura e simples dos novos efeitos contábeis, mas somente a aplicação do conjunto de regras ao longo do tempo poderá, de fato, atestar uma tendência de *liderança do Direito Tributário*, seguindo a classificação de Lamb, Nobes e Roberts.

De um lado, existem na Lei nº 12.973/2014 regras de total desconexão entre os critérios tributários e contábeis, e que produzem diferenças temporárias e permanentes. Na presença dessas diferenças, prevalecem os critérios que vigoravam antes do RTT, com o ajuste extracontábil não mais via FCONT, mas no próprio LALUR. Nesse grupo, ganha destaque o prestígio que o legislador tributário emprestou à necessidade de *realização da renda* como critério de tributação. Basta ver que o substantivo “realização” e suas derivações (realizado, realizados) aparece 44 vezes no texto da lei. Com isso, os ganhos e perdas reconhecidos pela contabilidade antes de uma transação só produzem efeitos tributários diante de um evento de realização dos respectivos ativos ou de liquidação dos respectivos passivos. Como exemplos de regras que prestigiam a realização da renda, estão as que neutralizam a tributação de Avaliações a Valor Justo – AVJ (arts. 13 e 14) e de Ajustes a Valor Presente – AVP (arts. 4º e 5º). Pertencem ainda a esse grupo diversas outras regras relativas a diferenças temporárias, como as que tratam de depreciações (caso a quota de depreciação registrada na contabilidade seja menor do que aquela calculada pelas taxas fiscais, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, até o limite do custo de aquisição do bem, nos termos do art. 40 da lei) e do chamado “teste de recuperabilidade” (o contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, *quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente*, nos termos do art. 32 da lei). Como exemplo de diferença permanente, tem-se o dispositivo que trata da não-incidência tributária sobre subvenções para investimento contabilizadas como receita (art. 30 da lei).

De outro lado, existem na Lei nº 12.973/2014 regras que buscam uma aproximação expressa em relação às regras contábeis. Seria o caso da utilização das novas regras de contabilização do valor patrimonial do investimento quando da aquisição da participação;

segundo tais regras (nova redação do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014), a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial da participação societária adquirida passa a ser alocada, primeiramente, à mais ou menos valia de ativos e passivos (com base na sua avaliação a valor justo), e apenas o valor residual é classificado como ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou como deságio (ganho por compra vantajosa)<sup>116</sup>. Em consequência, também para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado por tais critérios, o ponto de partida é este “valor contábil” (nova redação do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014). A aproximação também poderia resultar de uma remissão às normas que regem a escrituração comercial para regular a base de cálculo do imposto. Isso porque a apuração da base de cálculo do tributo continua ancorada no resultado contábil, e o próprio art. 1º da Lei nº 12.973/2014 estabelece que “o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei”. Essa norma de remissão, com exemplos específicos, será abordada na Seção 4.2 do trabalho.

Desse modo, a existência dos referidos distintos grupos de mudanças prenuncia um modelo híbrido de relacionamento entre os balanços contábil e fiscal, mas ainda assim um modelo de *dependência parcial*, seguindo a classificação de Nabalta Casais.

---

<sup>116</sup>A amortização fiscal do ágio, prevista no art. 22 da Lei nº 12.973/2014 em operações de incorporação, fusão ou cisão, também poderá gerar uma diferença temporária, considerando-se a indedutibilidade fiscal do valor de recuperação do ágio, conforme o mencionado “teste de recuperabilidade”.

## **2. CONVERGÊNCIA AO PADRÃO IAS/IFRS E AS NOTAS CONCEITUAIS DO NOVO DIREITO CONTÁBIL**

O presente Capítulo busca descrever o conteúdo do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, as peculiaridades deste processo no Brasil e os elementos que informam as normas contábeis efetivamente adotadas no país.

A Seção 2.1 se ocupa de revisitar o cenário econômico e contábil que permeou o surgimento e a consolidação do padrão contábil internacional denominado “IAS/IFRS”, no contexto mundial de harmonização de práticas contábeis. Esse movimento chegou ao Brasil com algumas peculiaridades marcantes, como a introdução legislativa e a utilização do padrão mundial nas demonstrações contábeis individuais das empresas. Entender essas peculiaridades, as diferenças entre o padrão internacional e as práticas aqui vigentes, assim como as diferenças de aplicação dentro do próprio ordenamento interno, constitui um pano de fundo necessário ao desenvolvimento do estudo. Mais que isso: esse entendimento, revelador da apropriação jurídica dos padrões contábeis, permitirá concluir pela reunião de características que permitem falar em um “novo direito contábil” local, estruturado com base no padrão IAS/IFRS.

A Seção 2.2 aborda as características e notas conceituais que estruturam o novo ordenamento. Não se trata de uma análise que se pretenda exauriente (o que fugiria ao recorte do estudo), mas que permita na sequência verificar a aderência de alguns padrões do “novo direito contábil” ao direito tributário, bem assim estabelecer uma relação de situações concretas para análise das questões jurídico-tributárias a serem postas. Em relação aos princípios informadores deste “novo direito contábil”, sua eleição emerge da análise de determinados dispositivos legais e regulamentares e da importância que lhes é atribuída pelo ordenamento jurídico, ainda que neste não estejam catalogados com a mesma identificação. Mais que a extração de uma definição de “lucro” ou de “resultado” segundo o padrão IAS/IFRS – de resto pouco importante na própria Estrutura Conceitual do IASB –, objetiva-se identificar as notas conceituais mais relevantes com potencial impacto geral, assim como apresentar algumas das principais normas que repercutem em ajustes nas demonstrações financeiras individuais. Exclui-se da atenção, pois, normas contábeis mais voltadas a setores específicos (como energia elétrica, seguros ou sistema

financeiro) ou mais focadas na divulgação, como o Pronunciamento CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, aprovado pela Deliberação CVM nº 641/2010.

Ao final, a Seção 2.3 reconcilia os assuntos até então discutidos no trabalho, para apresentar o conceito que sintetiza muitas das diferenças entre o direito tributário e o direito contábil baseado no padrão IAS/IFRS: as *diferenças temporárias*, que permitem entender a intensidade da relação entre o lucro contábil e a arrecadação tributária pretendida pelo legislador, e quais fatores poderão afetar este relacionamento no futuro.

## **2.1. Processo de convergência ao padrão IAS/IFRS**

### **2.1.1. Origens e experiência estrangeira**

O mundo é plano. Thomas Friedman proclamou os fatores que levaram o mundo, a partir do início da década de 90 até o início do século XXI, a uma experiência sem precedentes de integração e globalização<sup>117</sup>. Forças como a infraestrutura de conexão digital, fluxos de trabalho informatizados, terceirização, *offshoring* e cadeias globais de fornecimento permitiram que empresas e investidores experimentassem uma inédita escala de liberdade na distribuição de suas atividades pelo planeta.

Analisar a emergência de uma linguagem contábil global é indissociável desse contexto. A globalização das normas contábeis se imbrica na globalização econômica e em outras questões econômicas e políticas, como a dominância dos Estados Unidos e a expansão da União Europeia, as privatizações com a diminuição da atuação direta de Estados na ordem econômica e a expansão da presença das empresas multinacionais<sup>118</sup>. Sobreleva a figura do investidor institucional que, mesmo sem comandar ou interferir na gestão diária da empresa, nela investe fortemente, em busca da correspondente valorização do capital<sup>119</sup>. Este novo quadro demanda não apenas igualdade no acesso à informação, mas também um intercâmbio de práticas na busca de maior uniformidade na linguagem da informação financeira. O caso da empresa alemã Daimler Benz, que em 1993 entrou na Bolsa de Valores de Nova Iorque e por isso efetuou as suas contas em US GAAP (padrões

---

<sup>117</sup>Conforme: FRIEDMAN, Thomas L. *O mundo é plano: uma breve história do século XXI*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.

<sup>118</sup>NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative international accounting*. 10<sup>th</sup> ed. London: FT Prentice Hall, 2008. p. 6.

<sup>119</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 435.

contábeis norte-americanos) ilustra os problemas decorrentes da ausência de uniformidade: a um tempo, reportou naquele ano cerca de 67 milhões de dólares de lucro através das leis contabilísticas alemãs, e, a outro, um prejuízo na ordem de 383 milhões de dólares segundo os US GAAP.

Nos auspícios da busca de práticas mais convergentes, constata-se um movimento de países que adotam métodos contábeis de outros países – por exemplo, com a aceitação pelo Reino Unido de práticas da Europa continental na divulgação de demonstrações financeiras, e a aceitação por países como França e Alemanha de abordagens dos Estados Unidos e do mesmo Reino Unido para demonstrações consolidadas<sup>120</sup>.

Porém, assim como ocorre com os ordenamentos jurídicos, existem muitas diferenças entre os sistemas contábeis locais.

Entre os diversos fatores causadores dessas diferenças, Christopher Nobes e Robert Park elegem como central a prevalência das fontes de financiamento e propriedade dos negócios<sup>121</sup>. Enquanto em determinados países o capital provido por bancos é muito significativo, assim como a concentração de negócios familiares (casos de Alemanha, França e Itália), em outros há um grande número de companhias cujo financiamento depende de milhares de investidores e acionistas (casos dos Estados Unidos e do Reino Unido). No primeiro grupo, a divulgação financeira externa é largamente destinada a proteger credores e governadores, o que acaba desencorajando o desenvolvimento de normas contábeis mais flexíveis e sujeitas a julgamento, ao mesmo em que conduz a maior uniformidade e conservadorismo. No segundo grupo, a divulgação financeira externa se destina a investidores interessados em uma estimativa neutra de lucros futuros, o que acaba encorajando o desenvolvimento de normas contábeis com uma função de mercado.

Já para Eliseu Martins e Aleksandro Broedel Lopes<sup>122</sup>, o “arcabouço legal é uma das principais forças, senão a mais importante, que influenciam o processo contábil”, e com isso a causa de importantes divergências de práticas contábeis entre os países. Segundo esses autores, em geral, nos países que adotam o direito romano a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso, enquanto em países que adotam o direito consuetudinário a contabilidade é menos regulada, ou, quando é regulada, essa regulamentação não é emitida pelo governo, e sim por órgãos da iniciativa privada. Assim,

---

<sup>120</sup>NOBES, Christopher; PARKER, Robert. op. cit., p. 6.

<sup>121</sup>Id. Ibid., p. 28-33.

<sup>122</sup>LOPES, Aleksandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*, cit., p. 52-53.



o processo contábil é afetado em suas três etapas pelo regime legal. Inicialmente, a etapa de *reconhecimento* seria influenciada pelo contraste entre a visão econômica e jurídica da contabilidade. Na etapa de *mensuração*, países de tradição de direito romano tendem a valorizar o conceito de custo histórico, enquanto países influenciados pelo direito consuetudinário tendem a melhor recepcionar o conceito de valor justo. A etapa de *evidenciação* também seria igualmente afetada pelo direito, pois, nos países que têm a prevalência do aspecto jurídico sobre a essência econômica, haveria uma tendência de se reduzir a divulgação pública.

As causas descritas não são antagônicas e permitem reconhecer que as divergências entre padrões contábeis podem não desaparecer por inteiro com a adoção de um padrão contábil único. A integração contábil pode valer apenas para o caso de demonstrações financeiras consolidadas de empresas listadas em bolsas de valores, assim como as regras locais podem pretender traduzir suas próprias versões da integração. Não obstante, como descrito, o cenário de globalização aumenta a pressão por uma harmonização internacional contábil a partir de importantes grupos (investidores, acionistas, multinacionais, firmas de auditoria, e assim por diante), todos interessados na confiabilidade e na comparabilidade das demonstrações financeiras oriundas de diversos países. A “harmonização” se define como um processo de aumento da compatibilidade das práticas contábeis, por meio de estabelecimento de limites ao seu grau de variação<sup>123</sup>.

Nesse contexto, o IASC (*International Accounting Standards Committee*), constituído em 1973, e seu sucessor desde 2001, o IASB (*International Accounting Standards Board*), representam o principal grupo envolvido com a harmonização contábil. Isso não significa que os objetivos desses órgãos, idealizados para formular e promover um conjunto de normas contabilísticas de alcance mundial, tenham sido alcançados imediatamente. A doutrina costuma identificar três fases evolutivas<sup>124</sup>. Da constituição do IASC em 1973 até o final da década de 80, foram emitidas as primeiras vinte e nove normatizações denominadas IAS (*International Accounting Standards*), mas ainda sem grande sucesso de aceitação, muito em razão da resistência dos países na substituição de suas normas internas. A segunda fase, até o ano de 2000, foi marcada pela publicação do *Framework for the preparation and Presentation of Financial Statements*, em 1989, e por

---

<sup>123</sup>NOBES, Christopher; PARKER, Robert. op. cit., p. 75.

<sup>124</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 437-441; e LOURENÇO, Isabel Costa; MORAIS, Ana Isabel. O processo de harmonização contabilística na Europa: implicações para Portugal. In: CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da (Org.). *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. Coimbra: Coimbra Ed., 2007. p. 54-55.

um progressivo aumento da influência do IASC, em razão da intensificação da globalização econômica, do surgimento de assuntos novos e complexos e da maior assertividade das normas. A terceira fase se inaugura com a reestruturação do IASC, que passa a se denominar IASB e a emitir as normatizações denominadas IFRS (*International Financial Reporting Standards*), que se somam aos anteriores IAS emitidos pelo IASC, conformando o padrão contábil que se identifica como “padrão IAS/IFRS” neste trabalho.

Porém, o grande marco evolutivo da convergência a este padrão prossegue com a aprovação do Regulamento nº 1.606/2002, pelo qual a União Europeia aprova a utilização das normas IAS/IFRS nas demonstrações financeiras consolidadas das empresas listadas nas bolsas europeias, a partir de 1º de janeiro de 2005.

A decisão da União Europeia de expandir o alcance das normas do padrão IAS/IFRS para uma maior integração dos mercados europeus, e daí para o resto do mundo, pode ser entendida a partir do insucesso em tentativas anteriores para que as regras de contabilidade europeias fossem aceitas nos Estados Unidos (segundo Tomás Cantista Tavares, “a Europa precisava mais do acesso ao mercado de capitais americano do que este País das empresas europeias”<sup>125</sup>). O padrão US GAAP é mais extensivo e detalhado, uma vez que baseado em regras, que o padrão IAS/IFRS, mais baseado em princípios. Existem ainda incompatibilidades de critérios entre estes dois principais padrões mundiais<sup>126</sup>. Apesar das diferenças, o IASB e o FASB (*Financial Accounting Standards Board*), entidade independente que estabelece o padrão contábil norte-americano, passaram a trabalhar em conjunto na aproximação de algumas regras, e em 2007 a SEC (*Securities and Exchange Commission*), órgão regulador do mercado de capitais nos Estados Unidos, passou a aceitar demonstrações financeiras baseadas no padrão IAS/IFRS de empresas estrangeiras listadas<sup>127</sup>.

A partir da decisão comunitária em vigor desde 2005, o padrão IAS/IFRS simboliza os objetivos de harmonização e realça a função informativa da contabilidade.

Quanto à harmonização, o padrão IAS/IFRS passa a ser descrito como um “produto com efeitos de rede”, no sentido de que a adoção de um tal conjunto de normas pode ser mais atrativa para um país se outros países também o adotarem. O aumento intertemporal na adoção do padrão pelo mundo pode ser creditado ao crescente valor da “rede” IFRS,

---

<sup>125</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 441.

<sup>126</sup>NOBES, Christopher; PARKER, Robert. op. cit., p. 185.

<sup>127</sup>Id. Ibid., p. 94.

pela hipótese de Karthik Ramanna e Ewa Sletten<sup>128</sup>. A harmonização contábil poderia servir ainda a um objetivo maior: a adoção de uma base de cálculo unificada para tributação da renda para todos os países membros da União Europeia (CCCTB – *Common Consolidated Corporate Tax Base*), principalmente para melhor regular questões que dizem respeito a operações transnacionais e preços de transferência<sup>129</sup>.

Quanto à função informativa, o padrão IAS/IFRS alinha-se à própria evolução do pensamento contábil. Isso porque, desde o final dos anos 60 do século XX, especialmente nos meios acadêmicos norte-americanos, a ênfase da contabilidade passou a migrar de uma tradição normativa, voltada à recomendação de práticas e procedimentos profissionais, para uma perspectiva baseada na informação e no que realmente acontece com os agentes econômicos. Nesse quadro, escrevem Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins, a abordagem da informação (*information approach*) “rompe a visão da contabilidade como mensuração e inaugura o estudo desta como informação disponível aos usuários”<sup>130</sup>.

Em que pese os avanços alcançados, o padrão IAS/IFRS segue em constante mudança, e o IASB mantém uma agenda para revisão e mudanças em suas normas para os próximos anos<sup>131</sup>. A própria Estrutura Conceitual (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*), publicada ainda em 1989 pelo IASC, encontra-se atualmente em processo de atualização, em um projeto conjunto com o FASB, cuja minuta foi apresentada em 2015<sup>132</sup>.

As mudanças econômicas e políticas dos períodos mais recentes também colocam desafios para os normatizadores.

Tomás Cantista Tavares aborda as relações entre o conceito de valor justo (*fair value*) e a crise do *subprime* imobiliário norte-americano em 2008, que arrastou os mercados financeiros no mundo todo<sup>133</sup>. Os sofisticados instrumentos financeiros constituídos sobre os ativos imobiliários, disponíveis para venda, eram mensurados pelo

---

<sup>128</sup>RAMANNA, Karthik; SLETTEN, Ewa. Why do countries adopt international financial reporting standards? *Harvard Business School*, Working Paper 09-10, de 24/03/2009. Disponível em: <[www.hbs.edu/research/pdf/09-102.pdf](http://www.hbs.edu/research/pdf/09-102.pdf)>. Acesso em: 19 jul. 2016.

<sup>129</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. op. cit., p.418-419.

<sup>130</sup>LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*, cit., p. 5; 13.

<sup>131</sup>MCMANUS, Kieran John. Desafios contábeis e fiscais decorrentes do processo de harmonização contábil. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S.A.: alterações das Leis 11638/07 e 11941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 357.

<sup>132</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*. Exposure Draft ED/2015/3. Comments to be received by 26 October 2015. London: IASB, May 2015. Disponível em: <[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf)>. Acesso em: 25 jul. 2016.

<sup>133</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 149-158.

valor justo. Como consequência, enquanto os preços dos ativos que davam lastro aos títulos estavam subindo, o valor justo acelerava a alavancagem financeira, por marcar para mais o valor dos títulos. No cenário inverso, quando os preços caíram, a queda foi muito maior: os imóveis que davam lastro se desvalorizaram, mas os ativos financeiros perderam todo o seu valor, e as perdas de valor justo consumiriam os resultados dos agentes, como se tivessem sido realizados. Para o autor, o valor justo não provocou a crise, mas “catalisou-a”; e, se bem que esse momento histórico possa conduzir a um aperfeiçoamento técnico do conceito, ainda assim o valor justo permanecerá como uma exigência de transparência dos mercados, pois a marcação a mercado reduz o problema da informação privilegiada, que poderia aumentar, ainda mais, a crise financeira.

Mais recentemente, surgem questionamentos acerca das implicações contábeis e financeiras da decisão popular do Reino Unido de deixar a União Europeia – o “Brexit”, votado em 23 de junho de 2016<sup>134</sup>. Afora os efeitos mais imediatos da volatilidade dos mercados na mensuração de ativos e passivos a mercado (por si só, um quadro importante de análise), não se pode descartar que no futuro a decisão possa trazer impactos à própria normatização contábil, ainda que de início apenas no Reino Unido.

Afinal, como diagnosticava Ray Ball ainda antes destes acontecimentos, ao menos alguma convergência de padrões contábeis parece desejável e inevitável em um mundo globalizado, em que a adoção do padrão IAS/IFRS por cerca de cem países é um testemunho não apenas da crescente globalização, mas da qualidade e da influência deste padrão<sup>135</sup>. Essas circunstâncias não excluem notas de cautela na apreciação crítica do padrão, como a própria ênfase do valor justo, antes referida, a ausência de um corpo significativo de pesquisas acadêmicas sobre os resultados de regras contábeis internacionais uniformes e os incentivos de preparadores (gestores) e executores (auditores, tribunais, reguladores e políticos), que remanescem preponderantemente locais.

O mundo é plano? Como antes, o tempo dirá<sup>136</sup>.

<sup>134</sup>EY. Applying IFRS. Heading for Brexit: Accounting and reporting considerations of the UK’s vote to leave the EU. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Apply-Overviews-Brexit-July2016/\\$FILE/Apply-Overviews-Brexit-July2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Apply-Overviews-Brexit-July2016/$FILE/Apply-Overviews-Brexit-July2016.pdf)>. Acesso em: 20 jul. 2016.

<sup>135</sup>BALL, Ray. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, Forthcoming. Disponível em: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=929561](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=929561). Acesso em: 20 jul. 2016.

<sup>136</sup>“IFRS adoption is an economic and political experiment – a leap of faith – and only time will tell what the pros and cons of IFRS to investors turn out to be”. BALL, Ray. op. cit.

## 2.1.2. Características do processo brasileiro de convergência

### 2.1.2.1. Contexto geral

Ainda antes da promulgação da Lei nº 11.638/2007 no final do ano de 2007, importantes eventos no ambiente regulatório já orientavam para a convergência das práticas contábeis brasileiras às práticas contábeis internacionais. A criação do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi um primeiro passo efetivo. Instituído pela Resolução nº 1.055/2005, do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, o CPC objetiva o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade, levando em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Também pode ser citado o Comunicado do BACEN – Banco Central do Brasil nº 14.259, de 10/03/2006, objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas das instituições financeiras em consonância com os pronunciamentos do IASB a partir de 31 de dezembro de 2010. E, no âmbito do mercado de capitais, a CVM havia editado a Deliberação nº 520, de 17/05/2007, para permitir a aceitação em ato próprio, no todo ou em parte, dos pronunciamentos emitidos pelo CPC, e a Instrução nº 457, de 13/07/2007, para obrigar as companhias abertas, a partir do exercício findo em 2010, a apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas com a adoção do padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB.

O resultado não parou por aí.

Houve, de parte do legislador, a preocupação em estabelecer um marco legal para a convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade. Resultado de um Anteprojeto em trâmite no Poder Legislativo desde o ano de 2000, com o objetivo de reforma da Lei nº 6.404/1976, a Lei nº 11.638/2007 resgata objetivos comumente associados ao processo de convergência.

Nesse sentido, a Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, de 07/11/2000, que acompanhou o envio ao Congresso Nacional do Anteprojeto de alteração da Lei das S.A.<sup>137</sup>, já descrevia a finalidade da proposição de harmonizar as disposições da lei societária brasileira com as melhores práticas contábeis internacionais, “o que constitui

---

<sup>137</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Exposição de Motivos*. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD10NOV2000.pdf#page=38>>. Acesso em: 21 maio 2016.

medida inadiável para uma inserção eficiente do Brasil no atual contexto de globalização econômica”. E arrematava no sentido de que a implementação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria reconhecidos internacionalmente, “objetivando o fortalecimento do mercado de capitais”, implicaria a melhora da qualidade das informações contábeis “e, por conseguinte, a consistência do processo decisório de alocação de recursos, com vistas a promover o desenvolvimento econômico do país”.

A ênfase, como se vê, estava no fortalecimento do mercado de capitais local e na maior inserção da economia brasileira no mercado global, com oportunidades de acesso a maiores e melhores fontes de financiamento para os negócios. Comungou o país da visão empírica, que vem permeando o processo de harmonização no mundo, de que a adoção do padrão IAS/IFRS é um meio de atrair investidores adicionais ao mercado de capitais e a fortalecer a integração dos mercados domésticos nos mercados globais, e com isso acelerar o crescimento econômico<sup>138</sup>. Pelos motivos já analisados, regras contábeis em linha com uma linguagem mundial podem desempenhar um papel importante na criação de ambiente favorável ao mercado de capitais e à atração e à manutenção de investimentos estrangeiros. Daí se pode entender que o processo de convergência ao padrão IAS/IFRS está ancorado em fundamento constitucional: o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de garantir o desenvolvimento nacional, conforme previsão expressa do art. 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

#### **2.1.2.2. Juridicização do padrão IAS/IFRS e seus reflexos. Das demonstrações financeiras individuais ao direito contábil**

O fato de o processo de convergência no Brasil ter sido introduzido por veículo legislativo reclama uma investigação dos seus reflexos e da adequada aplicação das regras contábeis.

O primeiro reflexo é que, ao contrário de outros países, em que as demonstrações contábeis segundo o padrão IAS/IFRS são somente as consolidadas, no Brasil as

---

<sup>138</sup>HOPE, Ole-Kristian; JIN; Justin; KANG, Tony. Empirical evidence on jurisdictions that adopt IFRS. *Social Science Research Network (SSRN)*, May 24, 2006. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=751264>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.751264>>. Acesso em: 18 jul. 2016.

demonstrações contábeis sujeitas à convergência no Brasil são as individuais, que também servem de base para o cálculo e o pagamento de tributos e dividendos<sup>139</sup>.

Segundo o testemunho de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos<sup>140</sup>, o Brasil, acompanhado da Itália, foi o primeiro país do mundo a ter balanços individuais e consolidados obrigatoriamente conforme o padrão IAS/IFRS. Na Inglaterra, haveria a possibilidade de utilização do padrão internacional ou das normas locais nos balanços individuais, mas não a obrigatoriedade. Na maioria dos demais países, como a Alemanha (para ficar em exemplo de país que adota maior aproximação entre os balanços tributário e contábil), as empresas devem continuar preparando as demonstrações financeiras individuais de acordo com as regras contábeis locais aplicáveis à tributação da renda e à distribuição de dividendos<sup>141</sup>.

Como consequência dessa peculiaridade, não apenas a adequação tributária do novo padrão contábil, ponto de partida para a tributação da renda no Brasil, transmuda-se em uma área relevante de discussão, como também chama a atenção do próprio direito societário. Com efeito, a Lei nº 11.638/2007 estendeu a possibilidade de as companhias constituírem reserva de lucros a realizar (antes já prevista para o resultado positivo da equivalência patrimonial) em relação ao “lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte” (inciso II do § 1º do art. 197 da Lei das S.A.). Trata-se de nítida preocupação do direito societário com a distribuição de resultados não-realizados e impactados pelo critério contábil do valor justo, em prejuízo à solvabilidade financeira da companhia. Seria algo como uma neutralidade do novo padrão contábil, prevista no RTT para fins tributários, e também para fins societários.

O segundo reflexo da opção pela positivação do padrão IAS/IFRS se insere na identificação de uma renovada disciplina jurídica da contabilidade.

A apropriação da contabilidade pelo direito suscita questões relevantes. Primeiro, torna-se de interesse saber se há um “direito contábil” com autonomia e objeto próprios,

---

<sup>139</sup>BIFANO, Elidie Palma. As novas normas de convergência contábil e seus reflexos para o contribuinte, cit., v. 2, p. 53.

<sup>140</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC, cit., p. 24.

<sup>141</sup>NOBES, Christopher; PARKER, Robert. op. cit., p. 147.

discussão com repercussão prática para o direito tributário (ver Seção 4.1 abaixo). Segundo, sendo positiva a resposta, cumpre identificar o contexto de aplicação desse ramo.

Conforme Amparo Navarro Faure, ainda que o caráter jurídico da contabilidade não seja um tema pacífico, a evolução da disciplina contábil dentro do direito mercantil fez com que se começasse a utilizar a denominação autônoma de direito contábil para referir o conjunto de normas que regulam e disciplinam a matéria contábil<sup>142</sup>. A autora estabelece uma distinção importante entre a contabilidade como ciência ou técnica e como norma jurídica. Na primeira situação, enquadram-se as normas, regras, guias e recomendações emanadas de organismos nacionais ou internacionais. Na segunda, inclui-se a regulação normativa em forma de leis, decretos e resoluções ministeriais, que podem juridicizar algumas das regras e recomendações técnicas, além de regular os aspectos ligados à contabilidade e reputados como convenientes<sup>143</sup>.

Fábio Konder Comparato, em estudo clássico sobre o assunto, reconhecia a importância dos “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, mas sempre atrelados a uma normatividade técnica, e que se inserem, como fontes subsidiárias do direito, em patamar equivalente ao dos *costumes*, aplicáveis unicamente às matérias em que não haja lei expressa em contrário<sup>144</sup>. É de notar, não obstante, que em parecer anterior, lavrado pouco antes da publicação da Lei das S.A., o mesmo autor descrevia o balanço como um negócio jurídico de certificação, com eficácia dispositiva, pelo qual o titular do patrimônio balanceado o aprova para que tenha valor jurídico<sup>145</sup>.

Antes da Lei nº 11.638/2007, Edmar Oliveira Andrade Filho também se posicionava no sentido de que os princípios contábeis não ostentam a mesma densidade normativa de uma lei formal votada pelo Parlamento, escrevendo que “mesmo levando em consideração que a lei tributária empresta prestígio aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, isto não significa que eles possam revogar leis”<sup>146</sup>.

Esse conjunto de ideias, todavia, deve ser submetido ao crivo de um detido (e atualizado) exame do próprio ordenamento jurídico.

---

<sup>142</sup> NAVARRO FAURE, Amparo. *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*. Madrid: Wolters Kluwer, 2007. p. 23.

<sup>143</sup> Id. Ibid., p. 23.

<sup>144</sup> COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 68, p. 53-54, 1987.

<sup>145</sup> COMPARATO, Fábio Konder. A natureza jurídica do balanço, cit., p. 35.

<sup>146</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 29.



Ainda antes da convergência ao padrão IAS/IFRS, a Lei das S.A. já estabelecia que a escrituração da companhia deveria obedecer aos preceitos da legislação comercial e da mesma lei e aos “princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência” (art. 177, *caput*, Lei nº 6.404/1976). Poder-se-ia argumentar, é certo, que, a despeito do consenso técnico-social sobre a sua aplicação, faltaria aos princípios contábeis geralmente aceitos a coercitividade jurídica da norma oriunda de *lei*.

Porém, como já examinado em outra ocasião, no momento em que normas jurídicas incorporam, total ou parcialmente, regras de contabilidade, mediante lei formal aprovada pelo Congresso Nacional, ocorre uma diferença<sup>147</sup>. Agora o próprio Direito alça à condição de suas fontes principais regras contábeis que antes lhe eram, no máximo, subsidiárias, como costumes. Em outras palavras, o Direito atribui a usos contábeis conseqüências jurídicas específicas, dotadas de coercitividade e abrangência geral. A interdisciplinaridade jurídica, agora, deixa de se referir ao trânsito entre as diversas áreas do conhecimento humano, para se referir ao trânsito entre as próprias disciplinas jurídicas, em visão unitária do ordenamento jurídico<sup>148</sup>.

Como anota Marcos Shigueo Takata, o Brasil, “país de tradição romanística e de *code law*”, possui um corpo de normas jurídicas que não se limita ao plano infralegal, em normas editadas pela CVM e pelo CFC<sup>149</sup>. Na Lei das S.A., além de preceitos de caráter ou destinação contábil, há normas de necessária “interferência” contábil no regime societário, a exemplo das normas que tratam das condições para incorporação, fusão ou cisão (arts. 224 a 229). Da juridicização de princípios contábeis e de normas contábeis se poderia dizer não apenas de um direito contábil, mas de um direito contábil brasileiro, sustenta o autor.

Efetivamente, este seria o caso da Lei nº 11.638/2007: ao alterar a Lei nº 6.404/1976, com inspiração nos padrões contábeis internacionais, juridicizou-os, conferindo legitimação no mundo jurídico (inclusive para efeitos de demonstrações financeiras individuais) a práticas contábeis já adotadas em importantes mercados internacionais.

<sup>147</sup>CHARNESKI, Heron. Uma lei clara: a Lei nº 11.638/2007 e a estabilização, na contabilidade, de conflitos tributários e societários, cit., p. 37.

<sup>148</sup>BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos, cit., p. 261-262.

<sup>149</sup>TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 288.

Edison Carlos Fernandes avança mais na ideia da autonomia, ao defender que a adoção do padrão IAS/IFRS libertou o direito contábil do direito comercial (empresarial ou societário) e estabeleceu o primeiro como um ramo autônomo de estudo jurídico, porém “entre” o direito privado empresarial *latu sensu* (direito societário, direito dos contratos comerciais, direito de propriedade intelectual, direito falimentar) e o direito público, especialmente o tributário<sup>150</sup>. Esse posicionamento estaria fundamentado constitucionalmente no princípio da livre iniciativa, pilar da República (art. 1º, IV, da Constituição) e da ordem econômica (art. 170, *caput*, da Constituição), e na teoria da firma, que estende a livre iniciativa não apenas aos sócios da pessoa jurídica, “mas, do mesmo modo, de todos aqueles que aceitam contratar, de uma forma ou de outra, a empresa”<sup>151</sup>. Para o autor, esta abordagem do direito contábil não o limita a um conjunto de normas sobre escrituração e demonstrações contábeis, esparsas por diversas leis, mas vai além para compreender “um conjunto de normas coerentes, baseadas e norteadas pelos mesmos princípios e interesses, inter-relacionadas entre si e relacionadas com as demais normas de todo o ordenamento jurídico”<sup>152</sup>.

A autonomia do direito contábil também havia sido motivo de manifestação de Edvaldo Britto, mas com a preocupação de distingui-lo especificamente do direito tributário, pois aquele “tem como objeto as contas, a contabilidade e quem está habilitado a funcionar nesse campo do conhecimento”<sup>153</sup>.

Com efeito, se bem que se aceite a juridicização de normas técnicas contábeis em um contexto legislativo coerente e norteadas por princípios comuns, a desvelar um âmbito próprio de aplicação do “direito contábil”, mostra-se adequado distingui-lo de outros ramos do direito público. Não se nega que as normas jurídicas sobre contabilidade possam acarretar repercussões em ramos como direito tributário, penal e trabalhista, dado que a companhia efetivamente se relaciona com uma ampla gama de *stakeholders*. Todavia, a “porta de entrada” das normas técnicas contábeis na ordem jurídica é, invariavelmente, o direito privado.

Nesse sentido, pode-se falar em uma juridicização *formal* e em uma juridicização *material* dos padrões contábeis. A juridicização *formal* se refere às normas jurídicas que

---

<sup>150</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*. São Paulo: Trevisan Ed., 2015. p. 18; 124.

<sup>151</sup>Id. *Ibid.*, p. 76-77.

<sup>152</sup>Id. *Ibid.*, p. 164.

<sup>153</sup>BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial, *cit.*, p. 114.

tratam da própria obrigatoriedade de manutenção de escrituração contábil pelas sociedades, como é o caso do art. 176 da Lei das S.A., e da manutenção de demonstrações ou livros contábeis obrigatórios, como é o caso do art. 1.180 do Código Civil, que prevê a indispensabilidade do Livro Diário. A juridicização *material* se refere às normas jurídicas que disciplinam os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação de operações econômicas das empresas por meio da escrituração contábil.

As alterações de caráter eminentemente contábil trazidas pela Lei nº 11.638/2007 estão concentradas, em sua maioria, no Capítulo XV da Lei nº 6.404/1976, que trata do “exercício social e demonstrações financeiras”, o também referido “capítulo contábil” da lei societária. Tais mudanças podem ser agrupadas, para fins didáticos, de acordo com os títulos das seções da LSA a que vinculadas, em: a) juridicização formal, as que tratam de demonstrações financeiras; e b) juridicização material, as que tratam de escrituração, grupos de contas do balanço patrimonial e avaliação de ativos e passivos.

Acolhe-se, assim, a hipótese de que, ao menos no ordenamento jurídico brasileiro, é possível reconhecer a autonomia do direito contábil como um conjunto de normas eminentemente de direito privado, que absorvem conteúdo técnico contábil e aptas a irradiar efeitos, de modo coerente e organizado, para o ordenamento jurídico como um todo.

É verdade que, como anotam Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Alexandro Broedel Lopes, essa opção pela positivação traz desafios ao intérprete, “uma vez que a dinâmica de evolução dos conceitos contábeis é, frequentemente, maior que a da evolução legislativa”<sup>154</sup>. Não obstante, é essa mesma opção pela “codificação” que vem dando segurança ao processo de convergência contábil ao padrão IAS/IFRS no Brasil, de forma mais ampla, aliás, que em outros países, por alcançar as demonstrações financeiras individuais das empresas. Ademais, a incorporação de regras contábeis ao ordenamento jurídico-societário não esgota o desenvolvimento das práticas contábeis; a própria Lei nº 11.638/2007 reconheceu que a convergência contábil só poderia ser completa com a atribuição de competência à CVM e aos órgãos reguladores para a plena adoção de normas de contabilidade segundo o padrão internacional.

---

<sup>154</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexandro Broedel. Os vários enfoques da contabilidade. In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 348-354.

Nesse passo, cumpre discutir, ainda que brevemente, como se deu a veiculação normativa da convergência no Brasil e, dessa forma, como se estrutura o direito contábil para atender aos destinatários de suas normas.

### **2.1.2.3. Veiculações jurídicas e aplicações conforme as características das sociedades**

É certo que a convergência normativa ao padrão IAS/IFRS no Brasil não se deu de modo esmerado. Há divergências pontuais nas normas recepcionadas em relação ao padrão internacional, e que serão mencionadas na Seção 2.1.2.4. E, uma vez que a convergência se estendeu às demonstrações financeiras individuais das sociedades, há divergências específicas que se observam em razão de certa concorrência legislativa na regulação dessas sociedades. Por essas circunstâncias, Kieran John McManus alude a um padrão “BIFRS”, ou padrão IAS/IFRS conforme aplicado no Brasil<sup>155</sup>.

De início, cabe considerar os dois principais *diplomas* legais que concorrem na veiculação do direito contábil. O Código Civil editado em 2002 dedicou um capítulo à escrituração das sociedades em geral (arts. 1.179 a 1.195), mas contém normas de linguagem imprecisa ou impróprias (como a exigência de elaboração de um *balanço de resultado econômico* do art. 1.179, demonstrativo que não tem ressonância na prática contábil) ou em franca contrariedade com o novo padrão contábil (como a exigência do custo histórico na avaliação de bens, prevista no art. 1.187). Já a convergência ao padrão IAS/IFRS se iniciou pela Lei nº 11.638/2007 (complementada pela Lei nº 11.941/2009), que alterou diversas disposições contábeis da Lei nº 6.404/1976. Em caso de contradição e incompatibilidade entre o Código Civil e a Lei das S.A., Edison Carlos Fernandes entende que deve ser privilegiada a última lei, em razão da sua especialidade<sup>156</sup>. Vinicius Feliciano Tersi aduz ser possível a derrogação da legislação contábil na parte referente às sociedades empresárias, em razão de o Código Civil ser anterior às Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009<sup>157</sup>. A esses argumentos, que encontram guarida no *caput* (derrogação da lei antiga pela lei superveniente) e no § 1º (especialidade) do art. 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, pode-se acrescentar que o próprio Código Civil permite ao contrato social da sociedade limitada estabelecer a sua regência supletiva pelas normas da sociedade anônima (parágrafo único do art. 1.053). Nessa hipótese, e também por

<sup>155</sup>MCMANUS, Kieran John. op. cit., p. 356.

<sup>156</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*, cit., p. 131.

<sup>157</sup>TERSI, Vinicius Feliciano. *A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS*, cit., p. 22.

inferência dos demais aspectos mencionados, deve-se prestigiar a Lei nº 6.404/1976 como norma primária do direito contábil brasileiro.

Uma segunda questão relacionada diz respeito a eventuais diferenças de disciplina contábil entre a Lei nº 6.404/1976 e as normas administrativas emitidas pelos órgãos reguladores a partir de Pronunciamentos do CPC, em consonância com as normas internacionais de contabilidade.

É que a Lei nº 11.638/2007 permitiu que a CVM, o BACEN e os demais órgãos e agências reguladores celebrassem convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas (art. 5º, que inseriu o art. 10-A na Lei nº 6.385/76). Portanto, as entidades reguladoras podem acolher e atribuir efeitos normativos aos pronunciamentos emitidos pelo CPC, entidade composta majoritariamente por contadores, mas sem poder normativo ou regulatório.

E, no âmbito da regulação da profissão contábil, a Lei nº 12.249/2010 selou a competência do Conselho Federal de Contabilidade para “regular acerca dos princípios contábeis” e para “editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”, de observância obrigatória pelos profissionais certificados (art. 76, que deu nova redação ao art. 6º, *f*, do Decreto-Lei nº 9.295/1946). Com essa alteração, o processo de harmonização contábil, também encampado pelo CFC, passou a alcançar, potencialmente, todas as entidades obrigadas a possuir escrituração contábil<sup>158</sup>.

Diz-se “potencialmente”, uma vez que podem surgir diferenças entre os Pronunciamentos do CPC, conforme adotados pelo CFC, pela CVM ou pelas demais entidades reguladoras, e as normas legais, notadamente a Lei nº 6.404/1976. Exemplos de diferenças dessa natureza podem ser colhidos da Seção 2.1.2.4 abaixo.

Neste caso, para Edison Carlos Fernandes, embora os Pronunciamentos do CPC não tenham a natureza de lei *stricto sensu*, apresentam o mesmo poder, por delegação de lei aos respectivos órgãos reguladores<sup>159</sup>. Renato Nunes expende posição oposta: na hipótese de conflito entre uma previsão veiculada por Pronunciamento do CPC (ainda que referendado por ato administrativo do CFC, da CVM ou dos outros órgãos) e outra

<sup>158</sup>NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade*: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil, cit., p. 233.

<sup>159</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade*: fundamentos do direito contábil, cit., p. 135.

veiculada por lei, deve-se ater à lei, “em razão de “as normas veiculadas por meio deste último instrumento prevalecerem sobre as introduzidas no sistema jurídico por atos administrativos – caso daqueles Pronunciamentos”<sup>160</sup>. Mesmo no caso das companhias abertas, prossegue o autor, a atribuição de competência regulatória material pela Lei nº 6.404/1976 não é uma “carta branca” entregue à CVM, isto é, se a autarquia adotar um Pronunciamento do CPC que contrarie o que disponha norma veiculada por lei, o ato administrativo correspondente será nulo<sup>161</sup>.

A solução aqui proposta passa pela natureza da diferença verificada entre determinada norma regulamentar e determinada disposição de lei. Se a diferença se relacionar à juridicização *formal* antes mencionada, então a eventual introdução de novas exigências de divulgação ou critérios contábeis para as sociedades abrangidas pelo poder regulamentar que tenham eficácia apenas informativa (por exemplo, novos padrões apenas para as demonstrações consolidadas, que não servem de base para o cálculo de dividendos) deverá estar abrangida por esse poder, sem com isso significar uma violação de lei. Porém, se a diferença se relacionar à juridicização *material*, para dispor sobre critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações contábeis que alterem os interesses jurídicos por estas tutelados, então a hierarquia normativa deve fazer privilegiar as normas veiculadas por lei, conforme a posição de Renato Nunes.

Tal conflito deverá ser superado, mas a sua mera existência não significa que as normas regulamentares não constituam fontes do direito contábil. Ao contrário, por expressa delegação das Leis nº 11.638/2007 e nº 12.249/2010, essas normas contribuem no processo de juridicização e facilitam a veiculação de exigências próprias da técnica contábil.

Expostas essas questões, cabe tratar do âmbito de aplicação do padrão IAS/IFRS no Brasil, segundo os dispositivos pertinentes.

Como dito, a Lei nº 11.638/2007 (complementada pela Lei nº 11.941/2009) alterou a Lei nº 6.404/1976 e, com isso, a disciplina contábil das sociedades por ações. Para as sociedades abertas, cujos valores mobiliários de sua emissão estejam admitidos à negociação em bolsa de valores, o § 5º do art. 177, inserido na Lei das S.A. pela Lei nº 11.638/2007, passou a dispor que as normas de contabilidade expedidas pela CVM, de observância obrigatória para tais companhias, “deverão ser elaboradas em consonância

---

<sup>160</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 161.

<sup>161</sup>Id. Ibid., p. 233.

com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”. As sociedades por ações *fechadas*, em razão da inserção do § 6º do art. 177 da Lei das S.A. pela Lei nº 11.638/2007, “poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas”.

A Lei nº 11.638/2007 também introduziu a figura das *sociedades de grande porte*<sup>162</sup>, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, e que, juntamente com as sociedades por ações fechadas que não sigam o padrão IAS/IFRS mais completo conforme as normas da CVM, deverão seguir as disposições da Lei nº 6.404/1976 “sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários” (art. 3º).

Mesmo no caso de sociedades que não as por ações (como as limitadas) e que não se caracterizem como de grande porte, a observância ao padrão IAS/IFRS se estende por outras frentes.

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 (norma tributária) determina que o lucro real seja determinado “com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais” (art. 7º), e que o lucro líquido, para efeitos de incidência do IRPJ, seja apurado “com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976” (art. 67, XI).

Em tese, até aqui, ficariam fora da convergência ao padrão IAS/IFRS as sociedades não constituídas sob a forma por ações, não caracterizadas como de grande porte ou não tributadas segundo o regime do lucro real. Porém, mesmo nestes casos, a obrigatória observância das normas do CFC pelos profissionais responsáveis pela escrituração, sedimentada com a Lei nº 12.249/2010, pavimenta o processo de convergência ao padrão IAS/IFRS no ordenamento jurídico brasileiro, para todas as sociedades.

A propósito, o CFC editou a Resolução nº 1.255/2009, atualmente NBC TG 1.000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, destinada à utilização dos padrões contábeis por pequenas e médias empresas (PMEs), caracterizadas como aquelas que não têm obrigação pública de prestação de contas (§1.2), nem sejam consideradas *de grande*

---

<sup>162</sup>Lei nº 11.638/2007, art. 3º: “Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)”.

*porte* conforme a Lei nº 11.638/2007. Este conjunto de normas suaviza em parte a aplicação do padrão IAS/IFRS para tais empresas, quando o atendimento de determinada exigência envolver “custo ou esforço excessivos”. Diferenças como essas, caso eventualmente signifiquem conflitos com as disposições das Leis nº 6.404/1976 e nº 11.638/2007 e do Decreto-Lei nº 1.598/1977, poderiam estar sujeitas a enfrentamento interpretativo, o que não elimina o mérito da busca de convergência, mesmo para pequenas e médias empresas que em outros países poderiam estar fora do alcance deste processo.

Desse quadro normativo e das diferenças estabelecidas pelo padrão contábil nacional, é de se reconhecer que o processo brasileiro se caracteriza como de *convergência* ao padrão IAS/IFRS, mas não de *adoção*, que ocorre quando a legislação nacional é deixada de lado e substituída por uma exigência ou uma permissão de uso do padrão IAS/IFRS diretamente<sup>163</sup>.

Atualmente, há, é certo, significativa convergência dos padrões contábeis brasileiros ao padrão IAS/IFRS, em razão dos diplomas legais mencionados: i) Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, que alteraram a Lei nº 6.404/1976 e veicularam o processo de convergência, com impactos na disciplina contábil das sociedades por ações e das sociedades de grande porte; ii) Lei nº 12.249/2010, que referendou a competência do CFC para adoção dos Pronunciamentos do CPC, e de observância indispensável pelos contabilistas nas funções privativas relacionadas à escrituração mercantil de todas as entidades a esta obrigadas; e iii) Decreto-Lei nº 1.598/1977, na regra que ainda prevê a apuração do lucro líquido, para efeitos de incidência do IRPJ às pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real, “com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976” (art. 67, XI). Em consequência, caracteriza-se a Lei nº 6.404/1976 como fonte primária do direito contábil brasileiro, ao passo que a Lei nº 11.638/2007 (complementada pela Lei nº 11.941/2009) pode ser identificada como o marco legal da convergência ao padrão IAS/IFRS para a generalidade das sociedades brasileiras.

Apesar disso, há também algumas diferenças entre os Pronunciamentos do CPC adotados com base no padrão IAS/IFRS (inclusive no caso do pronunciamento destinado às pequenas e médias empresas) e disposições hauridas das normas legais, em particular a própria Lei nº 6.404/1976, o Código Civil, e as Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009. Nessas hipóteses, atuais e eventualmente futuras, podem surgir práticas contábeis que se distingam em razão das características jurídicas das entidades que as adotam.

---

<sup>163</sup>NOBES, Christopher; PARKER, Robert. op. cit., p. 104.



#### 2.1.2.4. Diferenças entre o direito contábil brasileiro e o padrão IAS/IFRS

Uma vez que não tenha havido adoção total do padrão IAS/IFRS pelo ordenamento jurídico brasileiro, cumpre identificar, ainda que brevemente, as diferenças locais.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos destacam duas diferenças que não seriam propriamente conflitos, mas a previsão de duas demonstrações não referenciadas pelo IASB: o balanço individual que relacione investimento em empresa controlada, que no Brasil é obrigatório, mas no padrão IAS/IFRS é substituído pelo balanço consolidado; e a divulgação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que foi tornada obrigatória para as companhias abertas no Brasil, pela Lei nº 6.404/1976, e para as demais sociedades por Resolução do CFC, mas que não é especificamente prevista na normas do IASB<sup>164</sup>.

Porém, analisando-se mais detidamente a legislação, percebe-se que outras diferenças podem ser sublinhadas, das quais talvez a mais marcante seja a da reavaliação espontânea de bens. Com efeito, a Lei nº 11.638/2007 alterou o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, que determinava a classificação como reservas de reavaliação, no patrimônio líquido, das contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações, e estabeleceu que os saldos existentes nas reservas de reavaliação então existentes fossem mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social de 2008 (art. 6º). No padrão IAS/IFRS, a reavaliação continua admitida, especificamente na norma IAS 16 – *Property, Plant and Equipment*, que mantém o reconhecimento inicial do ativo imobilizado pelo custo, mas permite o modelo de reavaliação, a ser conduzido regularmente, de modo que o montante do ativo não difira substancialmente do seu valor de mercado na data do balanço (item 16.31). Ou seja, o direito contábil brasileiro excluiu por inteiro a possibilidade de a pessoa jurídica reavaliar espontaneamente os bens do ativo imobilizado, o que perante o padrão IAS/IFRS ainda é admitido em determinadas hipóteses.

Sob outro viés, Ricardo Mariz de Oliveira discute a nova redação do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, que, ao eliminar a figura da reserva de reavaliação, trouxe a figura dos ajustes de avaliação patrimonial, conta do patrimônio líquido destinada a

---

<sup>164</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. op. cit., p. 20.

classificar, “enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários”. O autor detecta estar sendo ignorada a determinação legal de que as contrapartidas do ajuste a valor justo, nos casos previstos na Lei nº 6.404/1976 ou em normas da CVM, sejam registradas no patrimônio líquido, e não no resultado, “como muitas vezes está ocorrendo na Contabilidade”<sup>165</sup>.

Outro exemplo de conflito entre uma previsão veiculada por Pronunciamento do CPC e a lei brasileira seria a mensuração a valor justo de propriedades para investimento, prevista no Pronunciamento Técnico CPC nº 28 (Deliberação CVM nº 584/2009 e Resolução CFC nº 1.178/2009), mas não na Lei nº 6.404/1976, cujo art. 183 tem redação exaustiva das hipóteses de mensuração de ativos; e o teste periódico de recuperabilidade dos ativos (*impairment*), previsto em Pronunciamentos do CPC e na Lei nº 6.404/1976 (art. 183, § 3º, I), mas não no Código Civil (art. 1.187).

Edison Carlos Fernandes pondera que o direito mercantil contábil não está jungido à legalidade estrita, como ocorre nos ramos do direito público, de modo que neste domínio, “se a lei não veda, a marcação a mercado está permitida, tal como são os casos da propriedade para investimento e dos ativos biológicos”<sup>166</sup>.

Poder-se-ia ainda discutir o enquadramento de outras situações dentre as diferenças, tais como, no caso do setor financeiro, o fato de o regulador (BACEN) não se ter valido ainda plenamente da sua possibilidade de adoção dos Pronunciamentos do CPC, nos termos do art. 10-A da Lei 6.385/76.

No momento, porém, parecem ser suficientes os exemplos apresentados para concluir que o direito contábil brasileiro não seria uma mera tradução ou adoção das normas emitidas pelo IASB (ou mesmo pelos próprios Pronunciamentos do CPC). Antes, verifica-se que o direito contábil brasileiro comporta um conjunto de regras estruturadas com o objetivo geral de convergência ao padrão IAS/IFRS, segundo princípios

---

<sup>165</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico). In: RODRIGUES, Daniele Souto et al. (Coords.). *Tributação atual da renda: estudo da Lei nº 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 330-331.

<sup>166</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014*. São Paulo: Atlas, 2015. p. 203.

coordenados a este fim, mas que também admite distanciamentos desse padrão para atender a objetivos contábeis locais ou regras próprias do direito societário.

## 2.2. Princípios do direito contábil brasileiro a partir da convergência

A presente Seção pretende identificar princípios fundamentais no direito contábil brasileiro a partir da convergência ao padrão IAS/IFRS. O ponto de partida para a identificação de tais princípios é o Pronunciamento CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que descreve o objetivo e os conceitos para a divulgação financeira de propósitos gerais, corroborado pelas respectivas aplicações normativas adotadas no país. A Estrutura Conceitual se encontra sob revisão pelo IASB, em cuja minuta (*exposure draft*) se esclarece não ser ela um padrão contábil (*standard*), nem apta a revogar um: trata-se de ferramenta que auxilia o próprio IASB a elaborar os padrões de contabilidade, e os seus usuários a interpretá-los<sup>167</sup>. A Estrutura Conceitual não constitui, pois, uma norma de aplicação, mas suas orientações influem na forma de interpretar regras contábeis, no modo de integrar as lacunas contábeis e na forma de exercício dos direitos de opção por determinado tratamento contábil<sup>168</sup>.

Como este trabalho parte do direito contábil para chegar ao direito tributário, não se está utilizando a classificação das normas técnico-contábeis em postulados, princípios e convenções, nem se pretende caracterizar os “princípios” abaixo como “princípios contábeis geralmente aceitos”, termo, aliás, cuja vagueza de significado é objeto da crítica contábil<sup>169</sup>. A expressão “princípio” é aqui utilizada para os posteriores propósitos de confrontação com o direito tributário. Toma-se por “princípios” os “fundamentos ou premissas básicas que formam a base de uma cadeia de raciocínio”, nos dizeres de Judith Freedman e Graeme Macdonald<sup>170</sup>. Sua compreensão não deve ser feita de forma isolada, mas unitária e coerente, associando-se os princípios uns aos outros, em conjunto com o exame das regras contábeis mais detalhadas e porventura não mencionadas.

<sup>167</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*, cit., p. 21, § IN2.

<sup>168</sup>BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e impuesto sobre sociedades*. Navarra: Editorial Aranzadi, 2005. p. 380.

<sup>169</sup>HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015. p. 83.

<sup>170</sup>FREEDMAN, Judith; MACDONALD, Graeme. The tax base for CCCTB: the role of principles. *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP 08/07. p. 3. Disponível em: <[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_08/WP0807.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_08/WP0807.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2016.

### 2.2.1. Continuidade

O primeiro princípio a ser mencionado é tratado como “premissa subjacente” à elaboração das demonstrações contábeis pela atual versão da Estrutura Conceitual (Pronunciamento Técnico CPC 00, §4.1). O documento aborda a *continuidade* (no inglês, *going concern assumption*) como o pressuposto de que a entidade está em atividade e irá manter-se em operação por um futuro previsível, sem a intenção, nem a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações.

Como visto, o objetivo das demonstrações contábeis de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras *úteis*. Para tanto, tais informações precisam possuir a característica da relevância, ou seja, serem capazes de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários (Pronunciamento Técnico CPC 00, §QC6). Se a premissa é de que determinado negócio irá continuar, as decisões dos usuários consideram julgamentos sobre o futuro desse negócio. A continuidade, como premissa, conduz à apresentação de informações relativas a recursos, compromissos e atividades operacionais, com base na expectativa de que tais informações possam facilitar a predição pelos usuários de atividades operacionais futuras<sup>171</sup>. Para Nelson Carvalho, a mais nobre missão das demonstrações financeiras seria “propor, aos seus leitores e usuários, uma avaliação, na ótica de quem as prepara e de quem as audita, sobre o futuro que espera a entidade dado o passado que teve”<sup>172</sup>, o que também remete à mensuração segundo bases que não sejam apenas e necessariamente o custo histórico.

O princípio permite, por exemplo, a ideia de depreciação: se uma entidade deprecia determinado bem de uma planta por dez anos, está assumindo que a planta terá uma vida útil de dez anos para a empresa, o que por sua vez pressupõe que a empresa continuará em operação por pelo menos dez anos<sup>173</sup>. Desse modo, a continuidade exerce uma influência primária na elaboração de demonstrações contábeis com valor preditivo, que sejam úteis aos seus usuários, com reflexos na identificação dos seus elementos.

---

<sup>171</sup>HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. op. cit., p. 105.

<sup>172</sup>CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade, cit., p. 373-374.

<sup>173</sup>NOBES, Christopher; PARKER, Robert. op. cit., p. 121.

### 2.2.2. Substância econômica

Concomitantemente à *relevância*, a Estrutura Conceitual elege como característica qualitativa de demonstrações contábeis que se pretendam úteis a *representação fidedigna*. Para a representação da realidade econômica retratada nas demonstrações contábeis ser fidedigna, ela deve ser completa, neutra e livre de erro (Pronunciamento Técnico CPC 00, §QC12). Afinal, para que os usuários possam confiar nas informações retratadas para a tomada de suas decisões econômicas, é essencial que tais informações representem fielmente os fenômenos que pretendem representar<sup>174</sup>.

Se a contabilidade se reporta sempre a uma informação econômica, deve representar na melhor medida do possível a essência dessa informação. Caso contrário, conforme Renato Nunes, “corrompida estará a contabilidade, que passará a ser uma técnica de registros de informações que não econômicas”<sup>175</sup>.

Na redação em vigor da Estrutura Conceitual (Pronunciamento Técnico CPC 00, Prefácio), a característica “essência sobre a forma” foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A minuta agora em revisão pelo IASB<sup>176</sup> reintroduz expressa referência à “essência sobre a forma” como manifestação do princípio de representação fidedigna, de modo a trazer mais clareza ao entendimento de que a contabilização de acordo com a forma jurídica não pode resultar em representação fidedigna se a substância econômica do item contabilizado é diferente<sup>177</sup>.

A Lei nº 6.404/1976 sempre expressou que as demonstrações financeiras da companhia deveriam exprimir com “clareza” a situação do seu patrimônio e as mutações ocorridas no exercício (art. 176, *caput*). Com a convergência ao padrão IAS/IFRS, o princípio da substância econômica é um pilar fundamental do direito contábil, que se descortina por inteiro. Nos raros casos em que a aplicação de alguma norma colida, integral ou parcialmente, com a representação adequada da realidade econômica, esta última deve prevalecer, como dispõe o Parecer de Orientação da CVM nº 37, de 22/09/2011.

---

<sup>174</sup>HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. op. cit., p. 99.

<sup>175</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 154.

<sup>176</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*, cit., p. 29, § 2.14.

<sup>177</sup>Id. Ibid., p. 24, § BC2.19.

Acolhe-se no presente trabalho a nomenclatura de “substância econômica” para o princípio, em vez de “essência econômica sobre a forma jurídica”, por diversos motivos. Primeiro, seria no mínimo curioso denominar um princípio de direito (contábil) de uma maneira que negue o direito; a própria contabilidade não nega o direito, mas busca apenas retratar a realidade econômica subjacente às transações. Segundo, porque a substância econômica prevalece não apenas em relação ao direito. Como ilustra Renato Nunes, numa situação de hipotética manipulação de índices oficiais de inflação pelo governo, a contabilidade deveria retratar a inflação efetivamente captada no sistema econômico<sup>178</sup>, sendo um caso de prevalência da substância econômica, mas não sobre a “forma jurídica”. Terceiro, porque tampouco o direito atribui primazia à forma, em detrimento da essência, substância ou vontade das partes<sup>179</sup>. No Código Civil, a forma pode ser um requisito especial de validade de determinados negócios jurídicos, como os relativos à transmissão de direitos reais sobre imóveis (art. 108), ou mesmo ser da substância do ato (art. 109), como ocorre nos testamentos, ao passo que “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem” (art. 112).

Assim é que o denominado “princípio da substância econômica” permeia as três etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e divulgação). Inicialmente, afeta a etapa de *reconhecimento*. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica, e não apenas para sua forma legal (Pronunciamento Técnico CPC 00, §4.6).

Nesta etapa (*reconhecimento*), diversas são as manifestações da substância econômica nas operações retratadas pela contabilidade.

A nova definição de ativo imobilizado, trazida pela Lei nº 11.638/2007 ao art. 179, IV, da Lei das S.A., incluiu no grupo “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”. A definição alcança figuras contratuais como o arrendamento mercantil financeiro (*leasing*), em que a essência econômica seria a de que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, satisfazendo às definições de ativo e passivo para inclusão, no balanço patrimonial do arrendatário, das contraprestações pagas, como uma compra financiada

---

<sup>178</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 155.

<sup>179</sup>BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação, cit., p. 129.

(Pronunciamento CPC 00, §4.6; e Pronunciamento CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, aprovado pela Deliberação CVM nº 645/2010 e pela Resolução CFC nº 1.304/2010).

Esse exemplo, amiúde citado, dá testemunho do que foi identificado por Luís Eduardo Schoueri como uma passagem da visão de patrimônio empresarial segundo a perspectiva do direito civil para uma visão econômica, ou próxima da noção de *beneficial ownership* do direito anglo-saxão, em que interessa ao usuário saber se o bem ou direito que a empresa tem à sua disposição possui ou não capacidade de gerar riqueza para o seu negócio, independentemente da titularidade que lhe atribui o direito civil<sup>180</sup>. Trata-se, pois, de alternância de visão positivada pelo direito contábil.

De igual forma, no caso das Combinações de Negócios (Pronunciamento CPC 15, aprovado pela Deliberação CVM nº 665/2011 e pela Resolução CFC nº 1.350/2011), a substância econômica deve orientar a identificação do “efetivo adquirente” quando há concentração de negócios, como em operações de incorporação ou de incorporação de ações. Pode ocorrer que, pelo conceito contábil, se o adquirente tiver uma estrutura econômica de menor pujança que o adquirido (por exemplo, na denominada “incorporação às avessas”, em que uma empresa deficitária incorpora a outra, lucrativa), este, e não aquele, venha a ser considerado o “efetivo adquirente” do negócio, invertendo-se para fins de reconhecimento contábil os papéis jurídicos de comprador e vendedor. Nesse caso de divergência entre a norma de direito civil, adotada para identificar as partes, e a norma de direito contábil, anota Sérgio Bento que “a contabilidade atual não se prende somente ao negócio privado realizado, mas também aos reflexos que são produzidos no mercado investidor, por isso alguém pode pagar juridicamente por uma aquisição e na verdade ser ‘adquirido’”<sup>181</sup>.

Poder-se-ia ainda mencionar a questão da classificação dos instrumentos financeiros como passivos ou instrumentos de capital na representação da realidade econômica das companhias. Esse tema será pontualmente estudado na Seção 4.2.3, por fornecer um “laboratório” à análise de efeitos tributários.

---

<sup>180</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 211; 216.

<sup>181</sup>BENTO, Sergio. Tratamento tributário do ágio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). *Lei nº 12.973/2014 – novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 155-156.

A etapa de *mensuração* do processo contábil também é intensamente afetada pelo princípio em estudo, uma vez que há um estreito relacionamento entre a substância econômica e um dos critérios de mensuração, o *valor justo*. Conforme Sérgio de Iudícibus, “se a essência econômica de uma determinada transação é a que deve ter sempre preferência, na contabilização, nada mais apropriado que seja realizada através de um valor, no sentido econômico”, e “valor justo é, essencialmente, valor de mercado”<sup>182</sup>. A repercussão do princípio da substância econômica na escolha das bases de mensuração será analisada mais detidamente a seguir.

E, na etapa de *divulgação*, recorde-se da consolidação de balanços, provavelmente a experiência mais antiga da Contabilidade. Segundo os autores do *Manual de Contabilidade Societária*, na consolidação, “juntam-se os balanços e produz-se uma informação como se as várias entidades, controladora e controladas, fossem uma só; representa-se a entidade econômica, e não a entidade jurídica”<sup>183</sup>.

O direito contábil também acolhe a substância econômica quando a Lei nº 11.941/2009 passa a definir como coligadas, sujeitas à inclusão no balanço da investidora pelo método da equivalência patrimonial, as sociedades nas quais a investidora tenha “influência significativa”, em lugar da definição estática de coligação a partir de um percentual de participação do capital, conceito incorporado ao § 1º do art. 243 da Lei das S.A.

### **2.2.3. Custo histórico e valor corrente como bases relevantes de mensuração**

A mensuração é a etapa do processo contábil que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis (ativos, passivos e patrimônio líquido) devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado (Pronunciamento CPC 00, §4.54). Como já anunciado, países de tradição de direito romano tendem a prestigiar com mais força o conceito de custo histórico como a base por excelência de mensuração. E, como atesta a Estrutura Conceitual, esta é mesmo a base de mensuração mais comumente adotada (Pronunciamento CPC 00, §4.56). Partindo-se do custo histórico, os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos

<sup>182</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 472.

<sup>183</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. op. cit., p. 22.



entregues para adquiri-los na data da aquisição; e os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações (Pronunciamento CPC 00, §4.55, “a”).

Algumas posições anteriores entendiam o custo histórico como uma repercussão necessária do princípio da continuidade. Partia-se da ideia de que, se a empresa não vai ser liquidada, não haveria por que apresentar seus ativos no balanço pelo valor real de venda, e isso contar os riscos de manipulação desses valores<sup>184</sup>. Todavia, como já visto, é justamente o pressuposto de que a entidade está em atividade e irá manter-se em operação que remete à necessidade de produzir informações que facilitem a predição pelos seus usuários de atividades operacionais futuras. Nesse caso, o custo histórico, isoladamente, pode não contemplar todas as necessidades informativas da contabilidade. Pode-se até ganhar em objetividade e segurança com o custo histórico, uma vez que a mensuração está diretamente relacionada ao caixa para aquisição ou realizado, mas perde-se em qualidade da informação quando o objetivo dos usuários é a previsão de fluxos de caixa futuros<sup>185</sup>.

Eliseu Martins dá conta da evolução do modelo de representação do custo histórico para uma medida de valor, no médio e longo prazos, do real acréscimo de caixa<sup>186</sup>. O primeiro sinal de mutação começa com a disponibilidade em tesouraria de moeda estrangeira prontamente conversível: por que aguardar pela venda para o seu reconhecimento do resultado? Depois, com a indústria da mineração do ouro, indaga-se se o mérito estaria mesmo na comercialização ou antes, na produção, dada a alta liquidez do mercado; afinal, o reconhecimento da receita apenas na venda poderia dar margem a juntar ao lucro da produção o da especulação. O conceito de “valor justo” para mensurar a receita decorrente de ativos mantidos em estoque antes do ato de venda se propaga para os produtos minerais e agrícolas, para os fundos de investimento em cotas resgatáveis prontamente e para instrumentos financeiros com mercado ativo. Daí que, quanto à mutação do custo histórico para outras bases de mensuração, passa a ser vital definir os limites de até onde usar o valor justo, e a partir de quando parar de usar.

---

<sup>184</sup>GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982. p. 480.

<sup>185</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 57.

<sup>186</sup>MARTINS, Eliseu. Ensaio sobre a evolução do uso e das características do valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 138-142.

De acordo com Maria Helena Petterson, Sérgio Barcelos Dutra de Almeida, Cinthia Cássia Santini e Fábio Moraes da Costa, apesar de ser comum a afirmação de que o padrão IAS/IFRS seja integralmente baseado em mensurações a “valor justo”, o próprio IASB tem feito esforços para demonstrar que as aplicações desse conceito se restringem a temas específicos, ou seja, o custo histórico ainda é uma base de mensuração amplamente utilizada e uma escolha viável quando a aplicação do “valor justo” é considerada inadequada ou impraticável<sup>187</sup>. Recuperando os exemplos históricos, os autores mencionam que a adoção do valor de mercado para certos ativos (exceto no caso particular da reavaliação do imobilizado) se deu em linha com a ideia de realização, onde o mérito está muito mais na atividade de produção do que na de venda. Trata-se de casos restritos, em que reconhecer a receita só quando da venda (quase uma decisão unilateral, dada a liquidez do seu mercado) seria dar o arbítrio à gestão da empresa para quando quisesse mostrar resultado.

Aliás, em razão da demarcação de hipóteses e de condições específicas para não-utilização do custo histórico, não se alude aqui a um “princípio do valor justo” baseado no padrão IAS/IFRS, no qual, ademais, deve prevalecer a representação fidedigna. Alude-se aqui, de fato, a diversas bases de mensuração, que podem ser empregadas em diferentes graus e combinações nas demonstrações contábeis.

A atual redação da Estrutura Conceitual inclui como bases de mensuração, além do custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (valor de realização ou de liquidação) e o valor presente (Pronunciamento Técnico CPC 00, §4.55). A minuta agora em revisão pelo IASB opta por dividir as bases de mensuração em apenas duas espécies: o custo histórico e o valor corrente<sup>188</sup>.

A escolha da base de mensuração dependerá de dois fatores principais: a) como o ativo ou o passivo contribui para os fluxos de caixa futuros; e b) as características do ativo ou passivo<sup>189</sup>. Recordando-se da crise do *subprime* norte-americano, o uso do valor corrente para os instrumentos derivativos pode ter sido uma escolha com efeitos de disparar as avaliações (para mais ou para menos) nos balanços das instituições financeiras, mas, devido às características dos passivos, sua mensuração apenas pelo custo histórico

---

<sup>187</sup>PETTERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. Valor justo (fair value measurements). In: ERNST & YOUNG, FIPEACFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 253-254.

<sup>188</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*, cit., p. 58, §6.4.

<sup>189</sup>Id. Ibid., p. 67-68, §6.54.

também tenderia a ocultar a exposição das mesmas instituições. O nível de incerteza na mensuração de estimativas também é um fator a considerar, mas não com a mesma relevância dos demais<sup>190</sup>. Em alguns casos, mais de uma base de mensuração poderá ser necessária para oferecer informação relevante sobre um ativo, passivo, receita ou despesa. Nesses casos, a minuta recomenda o uso do valor corrente no balanço patrimonial e outra base de mensuração para as receitas e despesas; as mudanças no valor corrente serão separadas em componentes da demonstração do resultado do exercício e as diferenças em “outros resultados abrangentes” do patrimônio líquido<sup>191</sup>. É o caso dos ganhos ou perdas resultantes de ativos financeiros disponíveis para venda, que devem ser reconhecidos como “outros resultados abrangentes” até que haja uma alienação, momento em que o ganho ou a perda cumulativo anteriormente reconhecidos como “outros resultados abrangentes” deve ser reconhecido no resultado (Pronunciamento CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, aprovado pela Deliberação CVM nº 604/2009 e pela Resolução CFC NBC TG 38, § 55).

Quanto à primeira base de mensuração, a minuta de revisão explicita que o custo histórico, ao usar informações derivadas de uma transação ou de um evento que as criaram, não reflete mudanças em preços, mas reflete mudanças como o consumo dos recursos econômicos que constituem um ativo (depreciação ou amortização) e o fato de que parte do custo histórico de um ativo não é mais recuperável (imparidade)<sup>192</sup>, o que pode mesmo não mais coincidir com um valor justo desse ativo. Isso demonstra que o custo histórico, por si só e por definição, não deixa de ser uma representação fidedigna.

Quanto à segunda base, a minuta de revisão segrega o valor corrente em duas subespécies: o “valor justo” e o “valor em uso de ativos e o valor de liquidação de passivos”<sup>193</sup>. Trata-se de segregação didática, que conforma as aplicações normativas.

Na minuta de revisão da Estrutura Conceitual, o “valor justo” é definido como o preço que seria recebido na venda de um ativo, ou que seria pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data da mensuração, atuando no seu melhor interesse econômico<sup>194</sup>. Se este valor justo de um ativo ou passivo pode ser observado em um mercado ativo, a sua mensuração é considerada simples e fácil

---

<sup>190</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*, cit., p. 68, §6.55.

<sup>191</sup>Id. Ibid., p. 71-72, §6.74-6.77.

<sup>192</sup>Id. Ibid., p. 58, §§6.6 e 6.7.

<sup>193</sup>Id. Ibid., p. 60, §§6.20.

<sup>194</sup>Id. Ibid., p. 60, §§6.21 e 6.22.

de entender, e o valor justo é verificável segundo a técnica de “marcação a mercado” (*mark-to-market*); se tal observação não é possível, técnicas de avaliação (por vezes incluindo medidas baseadas em fluxos de caixa) podem ser necessárias para estimar o valor justo (*mark-to-model*)<sup>195</sup>.

Mesmo no padrão IAS/IFRS, a doutrina contábil denuncia a imprecisão terminológica da expressão “valor justo”<sup>196</sup>. Há discussões sobre se o conceito se referiria a um *preço de entrada* (*entry price*), como o valor que seria pago para adquirir um ativo ou recebido para se assumir um passivo (visão do adquirente, como um custo de reposição), ou a um *preço de saída* (*exit price*), voltado à venda, observável no mercado (visão do vendedor)<sup>197</sup>, como seria típico do US GAAP, mais aplicativo<sup>198</sup>.

A lei brasileira traz um conceito de valor justo para cada grupo do ativo sujeito a essa mensuração (art. 183, § 1º, da Lei nº 6.404/1976), e com isso adota técnicas distintas conforme o item avaliado. Por exemplo, para as matérias-primas e bens em almoxarifado, valor justo é “o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado” (alínea “a”), o que indica uma opção pelo *preço de entrada*, enquanto que para os instrumentos financeiros, como primeira alternativa, valor justo é o que “pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes” (alínea “d”), o que indica uma opção pelo *preço de saída*.

No ordenamento jurídico-contábil brasileiro, a propósito, diversos são os exemplos de utilização do valor justo como base de mensuração. As referidas aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos devem ser avaliadas *pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda*, conforme redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 183, I, “a”, da Lei das S.A. A redação dada pela Lei nº 11.638/2007 ao art. 183, § 3º, da Lei das S.A., estabelece o teste de recuperabilidade do ativo permanente (imparidade), para que a companhia efetue, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que possa ajustar o valor decorrente de perdas de interrupção de atividades que não irão gerar resultados suficientes ou para

<sup>195</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*, cit., p. 60, §§6.32.

<sup>196</sup>PETTERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. op. cit., p. 246-255; TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 116-120.

<sup>197</sup>PETTERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. op. cit., p. 247.

<sup>198</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 120.

revisar e ajustar os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada. O Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativos Biológicos, aprovado pela Deliberação CVM nº 596/2009 e pela Resolução CFC nº 1.187/2009, prevê o reconhecimento a valor justo dos chamados ativos biológicos e produtos agrícolas (definidos pelo Pronunciamento, respectivamente, como *um animal e/ou uma planta, vivos, e o produto colhido de ativo biológico da entidade*), devendo as respectivas mudanças no valor justo ser contabilizadas como ganhos ou perdas no resultado do exercício em que tiverem origem (§26). O já referido Pronunciamento CPC 15 – Combinações de Negócios prevê que o adquirente mensure os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos respectivos valores justos da data da aquisição (§18); o ágio por expectativa de rentabilidade futura, denominado *goodwill*, será mensurado pelo montante que exceder o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados pelos respectivos valores justos (§32). Essa base de mensuração, aliás, foi acolhida pela legislação tributária com a Lei nº 12.973/2014. Pode-se ilustrar ainda a utilização do valor justo com o Pronunciamento CPC 28 – Propriedades para Investimento, aprovado pela Deliberação CVM nº 584/2009 e pela NBC TG 28 (R2), que exige a mensuração a valor justo das propriedades mantidas para auferir renda (aluguel) ou para valorização do capital, ou para ambas.

De acordo com as normas contábeis, alguns ajustes nos valores de ativos e passivos em razão de sua mensuração a valor justo são reconhecidos diretamente no resultado do exercício (como propriedades para investimento, ativos biológicos e instrumentos financeiros disponíveis para venda) e outros no patrimônio líquido. Não há uma definição geral que indique o critério para um ou outro tratamento. Poder-se-ia alegar que o tratamento obedece a um critério de liquidez: os ativos líquidos (instrumentos resgatáveis) ou quase líquidos (ativos biológicos) seguiriam diretamente para o resultado, e os menos líquidos para o patrimônio líquido. Para Tomás Cantista Tavares, no entanto, o critério seria o da relação de causalidade entre o bem avaliado e a obtenção dos proveitos<sup>199</sup>. O valor justo se registraria na conta de resultados no caso dos bens detidos para venda no exercício normal da atividade da empresa, tenham (valores mobiliários cotados) ou não (ativos biológicos e certos instrumentos financeiros) um custo histórico de aquisição, ou quando a atividade da organização consistisse na exploração de um certo bem avaliável com fiabilidade e não destinado à venda no giro normal da sociedade (propriedades para

---

<sup>199</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 459.

investimento). Nos demais casos, em que os ativos são utilizados pela empresa na sua atividade operacional, mas não para venda ou transformação, a avaliação pelo valor justo se daria no balanço. Em sentido contrário aos Pronunciamentos que demandam um ou outro tratamento, como já referido, há entendimentos de que a nova redação do art. 182, § 3º, da Lei nº 6.404/1976, ao trazer para o patrimônio líquido a conta de ajustes de avaliação patrimonial, não permitiu que as contrapartidas do ajuste a valor justo fossem registradas como resultado do exercício. Como se vê, as consequências do tratamento dos ajustes a valor justo como resultados do exercício ou como patrimônio líquido são relevantes não apenas para o direito tributário, mas também para o direito societário (distribuição de lucros ou dividendos)<sup>200</sup>.

Por fim, a minuta de revisão da Estrutura Conceitual alude, além do valor justo, ao “valor em uso de ativos” e ao “valor de liquidação de passivos” como subespécies do “valor corrente”. Valor em uso é definido como o valor presente de fluxos de caixa que a entidade espera obter do uso continuado de um ativo ou de sua disposição final, e valor de liquidação é definido como o valor presente de fluxos de caixa que a entidade espera incorrer na medida em que liquida um passivo<sup>201</sup>. Nenhuma dessas medidas pode ser diretamente observada, e devem ser determinadas segundo técnicas de mensuração baseadas em fluxo de caixa<sup>202</sup>. Para Alexandre Demetrius Pereira, ainda que por vezes possa ser definido em bases subjetivas (em razão de prognósticos de fluxos de caixas futuros, o tempo de sua duração e, principalmente, a escolha da taxa a ser utilizada na operação), o ajuste a valor presente de ativos e passivos “traz ao usuário dos relatórios contábeis um grau de informação muito mais refinado e muito mais próximo da realidade do que a mera utilização de valores futuros nominativos nos demonstrativos (muitas vezes contendo juros embutidos nas parcelas)”<sup>203</sup>.

A base de mensuração pelo valor presente também está alcançada pelo direito contábil. Segundo a nova redação da Lei nº 6.404/1976, atribuída pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito

<sup>200</sup>Para uma visão de como Espanha, Itália e Portugal abordam essas questões, ver: AGUIAR, Nina. op. cit., p. 12-14.

<sup>201</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*, cit., p. 63, §§6.34.

<sup>202</sup>Id. Ibid., p. 63, §§6.35.

<sup>203</sup>PEREIRA, Alexandre Demetrius. Ajuste a Valor Presente (AVP). In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 21.

relevante (art. 183, VIII); e as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante (art. 184, III).

Ao finalizar a breve discussão do presente princípio, menciona-se que a possibilidade de escolha de mais de uma base de mensuração dos elementos das demonstrações contábeis, com o acesso franqueado ao uso do valor justo, tem sido vista como uma aproximação de uma medida de lucro segundo o padrão IAS/IFRS ao chamado “conceito econômico de renda”<sup>204</sup>. Não é objeto deste trabalho tratar do modelo desenvolvido a partir do trabalho dos economistas Schanz, Haig e Simons, mas cabe confrontar a sugestão.

Com efeito, o dito “conceito econômico de renda” (*foundation concept of income*, ou modelo SHS), ao contemplar a renda como o aumento monetário de riqueza mais a renda imputada e os gastos de consumo em determinado período<sup>205</sup>, tem ainda hoje ampla aceitação teórica e foros de superioridade técnica, a despeito de algumas ambiguidades, como a própria indeterminação dos conceitos de “consumo” e “acumulação”<sup>206</sup>. Todavia, há pelo menos duas razões consistentes para recusar uma identidade teórica ou mesmo prática entre o conceito econômico de renda do modelo SHS e um determinado lucro apurado pelo recurso ao padrão IAS/IFRS. Primeiro, o modelo SHS inclui no conceito de renda qualquer acréscimo de riqueza, ainda que não realizada, enquanto que, no padrão IAS/IFRS, como se acabou de ver e como defende Tomás Cantista Tavares, “o valor justo não surge escancarado, sendo empregado com parcimônia, em situações pontuais, devidamente explicitadas”<sup>207</sup>. O prestígio informacional atribuído à abordagem do balanço (*balance-sheet approach*), em vez da demonstração do resultado (*income-statement approach*), não significa que o padrão IAS/IFRS abra mão por inteiro da realização para medir a geração de riqueza. Segundo, porque o modelo SHS inclui na definição de renda conceitos carentes de materialidade e objetividade, como a renda imputada (um fluxo de satisfações que inclui, conforme Thomas Chancellor, os benefícios derivados do uso bens

---

<sup>204</sup>FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*, cit., p. 57.

<sup>205</sup>HOLMES, Kelvin. *The concept of income: a multi-disciplinary an analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000. p. 35. (Doctoral Series, v. 1).

<sup>206</sup>THURONYI, Victor. The concept of income. 46 Tax L. Rev. 45 (1990). In: CARON, Paul L., BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. (Eds.). *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2. tir., 2003. p. 107-111.

<sup>207</sup>TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*, cit., p. 115.

duráveis próprios, de *auto-serviços* e do lazer<sup>208</sup>), e por isso tampouco alcançados pelo padrão IAS/IFRS. Para Kelvin Holmes, o reconhecimento da renda imputada seria a principal diferença entre o conceito fundamental e a noção contábil de renda<sup>209</sup>.

#### 2.2.4. Prudência

Antes de reconhecer a prudência como um princípio ainda relevante do direito contábil, é importante distingui-la do conservadorismo. O conservadorismo é geralmente associado às ideias de deliberada opção pela divulgação contábil do menor dos vários valores possíveis para ativos e receitas, e do maior dos vários valores possíveis de passivos e despesas; de antecipação do reconhecimento de despesas, e de postergação do reconhecimento de receitas; enfim, do pessimismo, em lugar do otimismo, na divulgação de informações financeiras<sup>210</sup>. Argumenta-se que tal postura contábil viria a contrabalancear o excesso de otimismo dos administradores e proprietários e prevenir, por consequência, a superestimação de lucros e avaliações. Porém, a doutrina contábil é enfática em dizer que o conservadorismo não tem lugar na teoria da contabilidade, pois cabe aos usuários, e não aos contadores, fazer suas avaliações de riscos<sup>211</sup>. Nessa linha, a subestimação deliberada de lucros e avaliações pode conduzir a decisões tão incorretas quanto a superestimação.

O padrão IAS/IFRS não se refere ao termo “conservadorismo”, mas ao conceito de prudência. Na atual redação da Estrutura Conceitual, o IASB retirou a referência expressa ao princípio da prudência, contida na versão anterior, como condição da *representação fidedigna* (Pronunciamento CPC 00, Prefácio). A preocupação se direciona à prática conhecida como “suavização de resultados” (*income smoothing*), em que ativos são subavaliados e passivos superavaliados, inclusive com excessos de provisionamento, para consequentes e posteriores registros de desempenho inflados com as reversões de provisões<sup>212</sup>. Para o IASB, o uso da prudência nestes termos seria incompatível com a neutralidade, uma característica das demonstrações financeiras que significa a ausência de

<sup>208</sup>CHANCELLOR, Thomas. Imputed Income and the Ideal Income Tax. 67 Or. L. Rev. 561 (1988). In: CARON, Paul L., BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. (Eds.). *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2. tir. 2003. p. 143.

<sup>209</sup>HOLMES, Kelvin. op. cit., p. 35.

<sup>210</sup>HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*, cit., p. 105.

<sup>211</sup>Id. Ibid., p. 106.

<sup>212</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*, cit., p. 33.



viés na direção de um resultado predeterminado<sup>213</sup>, e que deveria ser prestigiada. A minuta de revisão da Estrutura Conceitual volta a utilizar a prudência para associá-la à neutralidade: se a primeira representa o exercício de precaução no exercício de julgamentos sob condições de incerteza, a segunda não tolera a subestimação deliberada de ativos e receitas ou a superestimação deliberada de passivos e despesas, que podem conduzir a distorções nos resultados de períodos futuros<sup>214</sup>. Remete assim, de certa forma, à noção de prudência contida na redação inicial da Estrutura Conceitual, aprovada no Brasil pela Deliberação CVM nº 539/2008, como o “emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados”. É verdade que o padrão IAS/IFRS abre espaço a outras medidas de mensuração, como o valor justo, e a outros critérios de reconhecimento que não a realização, o que pode mitigar uma noção mais estreita de prudência, como se verá no tópico seguinte. É verdade, também, que neste modelo de caráter mais informativo, no qual não há preferência pela dedução imediata dos desembolsos, os critérios de ativação, mais relacionados à utilidade plurianual (aos benefícios econômicos futuros) dos desembolsos, poderiam ser vistos como mais flexíveis em relação àqueles de uma contabilidade orientada principalmente pelo princípio da prudência e da proteção dos credores<sup>215</sup>.

Não obstante, entende-se que tais aberturas afastam, em realidade, o conservadorismo. A prudência, ligada à precaução no julgamento (*cautious prudence*) e à neutralidade na apresentação dos resultados, segue regendo o direito contábil com importante força dispositiva, conforme a proposta de alteração da Estrutura Conceitual, acima vista, em razão das suas repercussões normativas concretas.

A questão da utilização do valor justo pode ser uma demonstração da ideia. O reconhecimento da mais-valia decorrente do valor justo depende da identificação dos elementos avaliáveis por esse critério e da confiabilidade das técnicas de mensuração. Arreda-se um tanto o conservadorismo, mas não se chega a afastar a prudência.

---

<sup>213</sup>HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. op. cit., p. 100.

<sup>214</sup>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*, cit., p. 29, §§2.18.

<sup>215</sup>ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. Modelos comparados de relación entre normas contables y normas fiscales en la imposición sobre el beneficio de las empresas, cit., p. 467-468.

Ao mesmo tempo, o padrão IAS/IFRS suporta a desvalorização de um ativo por imparidade (*impairment*), quando a sua quantia escriturada for superior à sua quantidade recuperável estimada por uma técnica *market-to-model*, que não é aceita para o valor justo “positivo”. Note-se que há um *standard* específico sobre o tema (Pronunciamento CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado pela Deliberação CVM nº 639/2010 e pela Resolução CFC nº 1.292/2010), e que a imparidade é relevante até para os ativos mantidos ou em processo de produção para vendas, que devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor (Pronunciamento CPC 16 – Estoques, aprovado pela Deliberação CVM nº 576/2009 alt. 624/2010 e pela Resolução CFC nº 1.170/2009 alt. 1.273/2010, §9).

O fato de o espectro das imparidades ser mais amplo que o do valor justo positivo, cujo reconhecimento repousa em exigentes testes de relevância e fiabilidade, faz com que a doutrina conclua que a prudência e a assimetria ainda impregnam, fortemente, o padrão IAS/IFRS<sup>216</sup>.

A remissão à prudência também surge pelo lado do passivo. Cite-se a norma que veda o reconhecimento dos ativos contingentes em razão de suas incertezas, mas determina o reconhecimento de provisões, como passivos, quando for provável a necessidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação (Pronunciamento CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovado pela Deliberação CVM nº 594/2009 e NBC TG 25 (R1), §§14 e 31).

### 2.2.5. Competência

O processo de convergência ao padrão IAS/IFRS manteve intacto o texto da Lei das S.A. no tocante à conformação legal do princípio da competência. Na determinação do resultado do exercício, serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos (art. 187, § 1º, Lei nº 6.404/1976).

Na essência, a contabilidade despreza a preocupação em relacionar os recebimentos e pagamentos em caixa. A questão é *quando*, se não no caixa, os resultados devem ser

---

<sup>216</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 458; AGUIAR, Nina. Do commercial accounts and the tax base have to be aligned?, cit., p. 12-14.

reconhecidos, uma vez que o princípio da competência almeja exatamente a distribuição dos resultados da sociedade entre os exercícios sociais, segundo critério, independente da realização em moeda, que atribua a cada período o resultado que lhe *compete*<sup>217</sup>.

A abordagem contábil *transaccional*, que restringe o reconhecimento de resultados não-realizados em um contexto de incertezas, vinha tradicionalmente influenciada pelo conservadorismo ou mesmo pela prudência<sup>218</sup>. Como regra, a renda não seria reconhecida até que uma transação com uma terceira parte externa à entidade tivesse ocorrido, ou seja, deveria haver uma venda ou uma troca com terceiros antes que a receita fosse reconhecida. Repousa a abordagem tradicional, assim, no custo histórico: uma vez que a manutenção do capital é registrada com base nos montantes efetivos que foram transferidos em transações passadas, ganhos de detenção que advêm de meras mudanças no valor de ativos ainda em poder da entidade não são reconhecidos. Os custos, despesas, encargos e perdas incorridos para a obtenção da receita são confrontados com a própria receita para chegar ao resultado da transação.

A prudência, então, ao influenciar a competência, desdobra-se em dois princípios: a realização, quanto aos componentes positivos da renda, que se incorporam ao patrimônio quando ganhas, o que em geral leva a um ato de transmissão; e a assimetria, quanto aos componentes negativos, que se fazem acompanhar aos respectivos componentes positivos quando incorridos, independentemente da realização<sup>219</sup>.

Nessa concepção tradicional, a realização se manifesta na identificação (reconhecimento) de um fato de transmissão que gera o rendimento, e também na definição de uma base de mensuração associada ao custo histórico. Já a assimetria, que opera na vertente negativa do rendimento, desdobra-se em dois aspectos: a) no reconhecimento desses custos, despesas, encargos e perdas, independentemente da realização, em confronto com as receitas, ainda que por recurso a estimativas; e b) na correlação temporal entre as receitas e os custos, despesas, encargos e perdas (*matching principle*).

Pelo *matching principle*, os gastos ocorridos em um ano são, em regra, relativos a esse período, porque associáveis a proveitos que se esgotam no próprio exercício, enquanto os gastos associados a bens utilizados em vários exercícios são *ativados*<sup>220</sup>. Nessa lógica, as

---

<sup>217</sup>PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 487.

<sup>218</sup>HOLMES, Kelvin. op. cit., p. 112-113.

<sup>219</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 42-45.

<sup>220</sup>Id. Ibid., p. 46.

despesas pré-operacionais, que contribuem para a geração de proveitos em exercícios futuros, mas não no próprio exercício em que incorridas, deixam de ser ativadas, tanto que a Lei nº 11.941/2009 revogou a possibilidade de sua escrituração no grupo “ativo diferido” então existente no art. 179, V, da Lei nº 6.404/1976.

Ao critério tradicional de imputação dos resultados por meio da realização e da assimetria, centrado na certeza e segurança, o padrão IAS/IFRS adiciona o critério do acréscimo, a depender de condições específicas.

A abordagem informacional do balanço, típica do padrão IAS/IFRS, permite considerar determinadas receitas não-realizadas segundo o critério tradicional, e também estabelece uma abordagem do reconhecimento de receitas e despesas em função do reconhecimento de mutações patrimoniais sobre ativos e passivos. Não por outro motivo, a Estrutura Conceitual prevê que a receita seja reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e quando puder ser mensurada com confiabilidade, associando-se às respectivas despesas (Pronunciamento CPC 00, §§4.47 e 4.50). Os resultados, como aumentos ou diminuições do patrimônio dos investidores, surgem como um produto da empresa, independentemente dos fluxos de entradas e saídas, e daí o seu ganho informacional<sup>221</sup>.

Em outros termos, segundo Marcos Shigueo Takata, a definição de receita do padrão IAS/IFRS “não se ‘limita’ à entrada de recursos ou ativos ou de benefícios econômicos, estendendo-se a aumento de ativos e diminuição de passivos (e não simplesmente e somente redução por “realização” ou reversão de passivos) – o mesmo se diga, inversamente, quanto à definição de despesa”<sup>222</sup>. Por conseguinte, a conceituação de receita e despesa segundo a Estrutura Conceitual tem sua essência em ativos e passivos (daí a abertura à avaliação a valor justo), e não em eventos ou transações.

Em razão de restrições ao uso do valor justo e da ampla aplicação das imparidades já mencionadas, a possibilidade apresentada pelo padrão IAS/IFRS não deve ser entendida como um abandono da prudência, e sim como um aprimoramento informacional do princípio da competência. Se a relevância da informação contábil reside em sua capacidade de prever fluxos de caixa futuros, pois investidores não estão preocupados apenas em

---

<sup>221</sup>HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. op. cit., p. 224-225.

<sup>222</sup>TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário, cit., p. 239.

conhecer fluxos de caixas passados<sup>223</sup>, é exatamente na consideração dos acréscimos (*accruals*) que residiria o conteúdo informacional do princípio da competência.

Não obstante, mesmo que seja louvada essa conformação da contabilização de receitas e despesas em razão dos objetivos do padrão IAS/IFRS, ainda podem existir, no âmbito do direito societário, conflitos relacionados à necessidade de preservação do critério de realização como indissociável do princípio da competência. Com efeito, o citado inciso “a” do § 1º do art. 187 da Lei das S.A. ainda utiliza o termo “ganhos” para as receitas e rendimentos que devem ser reconhecidos, o que remete o intérprete a uma opção geral pela realização. Mesmo que se superasse essa impressão inicial, devido à especialidade de normas da própria lei que abrem espaço a mensurações segundo o valor justo e a exceções admitidas pelas normas contábeis, vale lembrar dois outros dispositivos da mesma Lei nº 6.404/1976 já mencionados: o inciso II do § 1º do art. 197, que permite à companhia deixar de distribuir dividendos em relação a receitas não realizadas decorrentes de valor justo ou de equivalência patrimonial; e o § 3º do art. 182, que remeteria ao patrimônio líquido, e não ao resultado do exercício, a contabilização dos ajustes decorrentes do valor justo.

### 2.2.6. Julgamento

Na busca da maior eficácia no alcance da representação fidedigna, identifica-se o padrão IAS/IFRS como mais baseado em princípios de caráter geral (*principles-based approach*), que permitem amplo espaço para julgamento de valor, do que em regras detalhadas (*rules-based approach*), que reduzem a margem para discricionariedade<sup>224</sup>.

A abordagem baseada em regras, como visto, está relacionada a países em que as fontes de financiamento principais das empresas estão em instituições financeiras e com alta concentração de negócios familiares. Nesses países, e a divulgação financeira tem como objetivo o resguardo de credores e governos. Porém, tal abordagem também pode ser encontrada no padrão contábil dos Estados Unidos, país com larga dependência do mercado de capitais. Nesse caso, a explicação seria a de que, em um ambiente legal com forte propensão a litígios como o norte-americano, o vasto espaço para julgamento de valor

<sup>223</sup>LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*, cit., p. 65.

<sup>224</sup>LAGE, Carlos; WEFORT, Elionor Farah Jreige. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. In: ERNST & YOUNG, FIPEACFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 10-11.

criado por uma contabilidade baseada em princípios traria desconforto, resultando em forte pressão por regras detalhadas que reduzam a responsabilidade dos gestores, preparadores, reguladores e demais envolvidos<sup>225</sup>.

A abordagem baseada em princípios solicita mais amplo julgamento e análise. Os autores do *Manual de Contabilidade Societária* defendem essa abordagem, que proporciona informações contábeis de maior qualidade e utilidade (“dependendo, é claro, da qualidade com que o contabilista exerça a sua profissão”), ao passo que o costume de basear tudo em regras “tem sido a morte da profissão contábil”<sup>226</sup>. Naturalmente, uma abordagem baseada em princípios pode conduzir a certa *subjetividade* da administração na análise das particularidades de cada empresa<sup>227</sup>. Conforme norma da CVM, os requisitos de uma boa divulgação são construídos, primariamente, por administradores, contadores e auditores capazes, que exercem um “subjetivismo responsável” na formulação de políticas contábeis e na decisão da divulgação a ser feita (Ofício-Circular CVM nº 01/2005). Para Sérgio de Iudícibus, o “subjetivismo responsável” significa “desvendar a incerteza naquela parcela que se apresenta como risco calculável, utilizando as técnicas de previsão, quantitativas e de análise mais avançada”<sup>228</sup>. Cuida-se da associação do princípio do julgamento aos princípios da prudência, que exige precaução no exercício de julgamentos feitos em condições de incerteza (Pronunciamento CPC 00, §37), e da transparência.

No ordenamento jurídico-contábil brasileiro, a conclamação ao julgamento se insere em diversas determinações. O Pronunciamento CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado pela Deliberação CVM 676/2011 e NBC TG 26 (R2), dá exemplos de julgamentos exercidos pela administração ao definir: a) se os ativos financeiros são instrumentos mantidos até o vencimento; b) quando os riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos financeiros e de ativos arrendados são substancialmente transferidos para outras entidades; e c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda (§123). Como outro exemplo, na determinação de ativos e passivos *circulantes* que serão objeto de ajustes para o seu valor presente, a lei determina que se identifique a existência de *efeitos relevantes* (arts. 183, VIII, e 184, III, Lei nº 6.404/1976). Identificados os ativos e passivos sujeitos a ajustes, em determinadas situações pode ainda

---

<sup>225</sup>LAGE, Carlos; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. op. cit., p. 11.

<sup>226</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. op. cit., p. 21-22.

<sup>227</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*, cit., p. 90.

<sup>228</sup>IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda*, cit., p. 466.

ser requerido julgamento para a adoção de determinada taxa de desconto ao valor presente (Pronunciamento CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, aprovado pela Deliberação CVM nº 564/2008 e pela Resolução CFC nº 1.151/2009, §14).

Como se vê, os julgamentos no padrão IAS/IFRS repercutem na apresentação do balanço patrimonial e no dimensionamento dos resultados do exercício, e por isso podem, em tese, produzir consequências jurídicas relevantes. Tanto é assim que a entidade deve divulgar, juntamente com suas políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis (Pronunciamento CPC 26, §122).

### **2.2.7. Transparência**

O princípio da transparência pode afetar a etapa de *divulgação* do processo contábil mais intensamente que as etapas de *reconhecimento* ou *mensuração*, mais sensíveis ao presente estudo.

Ainda assim, cumpre ao menos registrar que os objetivos e demais princípios da convergência ao padrão IAS/IFRS se completam, no direito contábil brasileiro, com as exigências de mais ampla divulgação das práticas contábeis adotadas e de maior transparência na sua apresentação. Ainda que se argumente que a divulgação financeira é positiva de qualquer modo para empresas que buscam obter capital e para os acionistas que buscam mercado para suas ações, e que pelos benefícios envolvidos muitas empresas e investidores estariam dispostos a arcar voluntariamente com os custos de divulgação e as políticas de transparência, a massificação social e a própria necessidade de acesso igualitário aos mercados reclamam a regulamentação de práticas de transparência para correção de falhas de assimetria informacional.

Nesse sentido, a Lei nº 11.941/2009 acrescentou o § 5º ao art. 176 da Lei das S.A., para detalhar o conteúdo obrigatório das notas explicativas, complementares às demonstrações contábeis, e que deverão, dentre outros: apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; e fornecer informações adicionais não

indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada.

No caso específico brasileiro, pode-se aludir ainda à extensão das normas contábeis da Lei das S.A. e à obrigatoriedade de auditoria independente para as sociedades de grande porte (art. 3º da Lei nº 11.638/2007). Devido à dimensão dessas empresas, nomeadamente as multinacionais não constituídas como sociedades por ações, invoca-se a transparência para atender a um usuário específico, a comunidade em que essas empresas estão inseridas e onde produzem o seu impacto social<sup>229</sup>.

### **2.3. Diferenças temporárias e tributos diferidos. Reconhecimento dos efeitos temporais das diferenças entre o novo direito contábil e o direito tributário**

Percorrido o caminho de identificar as principais características e princípios que informam o direito contábil brasileiro a partir da convergência ao padrão IAS/IFRS, volta-se a algumas considerações do Capítulo 1 para contemplar uma questão interdisciplinar importante.

Conforme foi visto, existem duas fontes de diferenças quanto à mensuração da renda para fins tributários e contábeis<sup>230</sup>. A primeira fonte se refere a diferentes regras para reconhecimento de receitas e despesas, que causam diferenças *temporárias* no montante de renda sob cada critério, mas que devem ser revertidas ao longo do tempo. A segunda fonte de diferenças é *permanente* e surge quando uma receita ou uma despesa é considerada em um sistema, mas não no outro.

No caso da Lei nº 12.973/2014, muitas diferenças entre o resultado considerado segundo o novo padrão contábil e o resultado para fins tributários pertencem à primeira categoria, como diferenças temporárias. Além do exemplo das diferenças de taxas de depreciação para fins contábeis e tributárias, podem ser citados o tratamento das imparidades (perda reconhecida para fins contábeis, mas tratada como provisão indedutível para fins tributários) e dos ajustes a valor justo que, mesmo quando reconhecidos pela contabilidade, só produzem efeitos tributários diante de um evento de realização dos respectivos ativos e passivos.

---

<sup>229</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*, cit., p. 64.

<sup>230</sup>PLESKO, George A. *Book-tax differences and the measurement of corporate income*, cit., p. 16.



Essas diferenças na mensuração da renda, em um ou outro sistema, decorrem do próprio regime de competência. Se a incidência tributária ocorresse sobre os meros fluxos de caixa (renda-consumo), diferenças permanentes poderiam surgir entre um sistema e outro por motivos de política tributária (alguns fluxos não-tributáveis, por exemplo), mas a mensuração tenderia a ser facilitada. Em contrapartida, quando não há a adoção tributária das mensurações a valor justo (renda-acrécimo), a exclusão ou a inclusão de ganhos não-realizados na renda não se relaciona diretamente à amplitude do conceito de renda, mas ao seu elemento temporal<sup>231</sup>.

Juan José Zornoza Pérez e Andrés Báez Moreno entendem que o problema das diferenças de finalidades da contabilidade societária e da tributação está na imputação temporal, salvo algumas exceções<sup>232</sup>. Nesse sentido, quanto maior a distância entre o novo direito contábil baseado no padrão IAS/IFRS e o direito tributário, maior o número de situações que podem levar ao reconhecimento de tributos *diferidos*.

O Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, aprovado pela Deliberação CVM nº 599/2009 e pela Resolução CFC nº 1.189/2009, apresenta o conceito de “diferença temporária” como “a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal”, sendo a “base fiscal” de ativo ou passivo “o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais”. Em outras palavras, a diferença temporária surge quando o valor contábil de um elemento do patrimônio (ativo ou passivo) é diferente daquele que lhe atribui, em determinado período-base, a regra tributária.

A diferença temporária poderá assumir duas feições distintas.

Será uma diferença temporária denominada *tributável*, quando resultar em valores tributáveis na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Nesse caso, o contribuinte deverá reconhecer um *passivo fiscal diferido*, que corresponderá ao valor dos tributos que serão devidos em período futuro sobre a diferença tributável. Um exemplo é o da depreciação fiscal acelerada, que nos primeiros anos após o ativo imobilizado ser colocado em uso conduz a um menor lucro tributável, mas a lucros tributáveis maiores nos anos seguintes, quando o ativo ainda estará sendo depreciado na contabilidade<sup>233</sup>.

---

<sup>231</sup>AGUIAR, Nina. op. cit., p. 15.

<sup>232</sup>ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 435-485.

<sup>233</sup>PLESKO, George A. op. cit., p. 171.

Tome-se o caso hipotético<sup>234</sup> de uma empresa que, no ano 1, tenha adquirido uma máquina para a produção de bens, no valor de \$ 200.000, com vida útil econômica estimada de 5 anos e taxa anual de depreciação contábil de 20%. A legislação tributária prevê uma taxa anual de depreciação de 25% para a máquina. A receita bruta de bens em cada ano é de \$ 800.000, e o custo de produção é de \$ 300.000. Para simplificar, não existem outros elementos de resultado e a depreciação será linear, sem ajuste do valor residual do bem. Até que o valor de aquisição da máquina esteja totalmente depreciado na escrituração mercantil no quinto ano<sup>235</sup>, o cálculo tributário levaria ao seguinte resultado:

**Tabela 1 – Demonstrativo de Efeitos das Diferenças Temporárias sobre Resultados Acumulados**

<b>Saldos em 31/12</b>	<b>Ano 1</b>	<b>Ano 2</b>	<b>Ano 3</b>	<b>Ano 4</b>	<b>Ano 5</b>	<b>Acumulado</b>
a) Receita bruta de vendas	800.000	800.000	800.000	800.000	800.000	4.000.000
b) Custo de produção	(300.000)	(300.000)	(300.000)	(300.000)	(300.000)	(1.500.000)
c) Depreciação contábil	(40.000)	(40.000)	(40.000)	(40.000)	(40.000)	(200.000)
d) <i>Lucro Contábil</i> (a+b+c)	460.000	460.000	460.000	460.000	460.000	<b>2.300.000</b>
e) Ajuste depreciação fiscal	(10.000)	(10.000)	(10.000)	(10.000)	40.000	-
f) <i>Lucro Fiscal ou Real</i> (d-e)	450.000	450.000	450.000	450.000	500.000	<b>2.300.000</b>
g) <b>IR/CS corrente</b> (f*34%)	<b>153.000</b>	<b>153.000</b>	<b>153.000</b>	<b>153.000</b>	<b>170.000</b>	<b>782.000</b>
h) <i>Diferença temporária</i>	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	50.000
i) <b>IR/CS diferidos</b> (h*34%)	<b>3.400</b>	<b>3.400</b>	<b>3.400</b>	<b>3.400</b>	<b>3.400</b>	<b>17.000</b>
j) <b>Total IR/CS</b> (g+i)	<b>156.400</b>	<b>156.400</b>	<b>156.400</b>	<b>156.400</b>	<b>173.400</b>	<b>799.000</b>

O exemplo demonstra que o ajuste fiscal de \$ 10.000 na base do imposto entre os anos 1 a 4 é apenas uma diferença temporária entre as bases tributária e contábil da máquina, e que, ao final do ano 5, todo o “benefício” da depreciação acelerada fiscalmente terá sido “devolvido” na base de cálculo, pois não mais será possível aproveitar a dedução da depreciação contábil de \$ 40.000 nesse último ano. Não por outro motivo, se analisada a coluna do resultado acumulado dos anos 1 a 5, o lucro líquido contábil e o lucro fiscal (real) acumulados encerram no ano 5 com o mesmo valor: \$ 2.300.000.

Já a diferença temporária será denominada *dedutível*, quando resultar em valores dedutíveis na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Nesse caso, se for

<sup>234</sup>O exemplo foi livremente inspirado e adaptado a partir do item 30 do Parecer Normativo RFB nº 1/2011.

<sup>235</sup>De acordo com o § 16 do art. 57 da Lei nº 4.506/1964, inserido pelo art. 40 da Lei nº 12.973/2014, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite do custo de aquisição do bem, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

provável a existência de lucros tributáveis futuros, o contribuinte deverá reconhecer um *ativo fiscal diferido*, correspondente ao valor dos mesmos tributos que serão recuperados em período futuro sobre a diferença dedutível (Pronunciamento CPC 32, §24).

Ariovaldo dos Santos demonstra a relevância dos impostos diferidos nos balanços das empresas brasileiras: em 2009, o valor correspondente alcançou a cifra de 55,3 bilhões de reais, com crescimento nominal de 25% em 2010, representando aproximadamente 30% da conta de clientes e 37% da de fornecedores. Em razão disso, argumenta pela necessidade de ajuste a valor presente dos impostos diferidos, para refletir a realidade econômica que se busca com a aplicação do novo ordenamento contábil<sup>236</sup>.

Releva notar nesse passo que os ativos e passivos fiscais diferidos traduzem direitos e obrigações, que resultam da incidência da norma jurídico-tributária em dissonância temporal com a norma contábil<sup>237</sup>. O registro de um ativo fiscal diferido, na presença de uma diferença temporária dedutível, assim como o registro de um passivo fiscal diferido, na presença de uma diferença temporária tributável, implica no reconhecimento de um direito ou de uma obrigação no patrimônio do contribuinte. Dessa forma, os ativos e passivos fiscais diferidos, apropriados em razão de *diferenças temporárias* entre as bases contábil e fiscal, são elementos da universalidade de direitos e obrigações da pessoa jurídica, chamada “patrimônio”. Sendo *temporárias* as diferenças, espera-se que em períodos-base subsequentes ocorra uma confluência entre as bases fiscal e contábil de mensuração.

As diferenças temporárias, ao serem assim capturadas como conceito de relevante apreensão também pelo ordenamento jurídico, podem mesmo inspirar a solução de casos difíceis de conflito entre regras tributárias e contábeis. Na jurisprudência inglesa, por exemplo, relata-se que o polêmico caso *Mars* foi decidido exatamente à luz desse conceito<sup>238</sup>. No caso, de modo resumido, a regra contábil inglesa previa a manutenção da depreciação junto ao custo de aquisição de determinado ativo, para ser levada a resultado apenas em exercício seguinte, quando o bem fosse vendido. Enquanto isso, e de forma

<sup>236</sup>SANTOS, Ariovaldo dos. Ajuste a Valor Presente. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 116-128.

<sup>237</sup>CHARNESKI, Heron. O regime de diferenças temporárias na tributação da renda das pessoas jurídicas e a questão da isenção dos lucros ou dividendos distribuídos, cit., p. 142-158.

<sup>238</sup>FREEDMAN, Judith. Aligning taxable profits and accounting profits: accounting standards, legislators and judges, cit., p. 20-25. Segundo a autora, a polêmica residiu na discussão sobre a possibilidade de o Poder Judiciário impor a adoção de determinado critério contábil para fins fiscais. Porém, o resultado da decisão com base na ideia de diferenças temporárias teria evitado o prolongamento da discussão.

diversa, a lei tributária inglesa permitiria a dedução fiscal, de imediato, da depreciação. Na visão da autoridade tributária inglesa, a depreciação deveria seguir o tratamento contábil, sendo indedutível para fins fiscais. Ao final, ao decidir em favor do contribuinte, a Câmara dos Lordes apontou que a questão seria apenas de diferença temporária, relacionada ao período da dedução da depreciação, e não se um determinado montante seria tributável ou não a longo prazo.

De acordo com Eldon S. Hendriksen e Michael F. van Breda, “as diferenças temporárias constituem o núcleo da teoria contábil a respeito da contabilização do imposto de renda, pois os contadores exercem certo controle sobre como essas diferenças são tratadas”<sup>239</sup>. Há duas formas de enxergar a assertiva. De um lado, a bem da transparência, as regras contábeis atuais que exigem a divulgação das despesas tributárias correntes e *diferidas* (estas, resultantes do saldo das diferenças temporárias tributárias e dedutíveis) permitem ao público entender se o relacionamento entre a despesa tributária da empresa e o lucro contábil é “incomum” (Pronunciamento CPC 32, § 84), e os fatores significativos que poderiam afetar o relacionamento entre as bases tributárias e contábil no futuro. De outro lado, e aqui se tem uma questão de política fiscal, quanto maiores as divergências temporárias entre o padrão contábil adotado e o direito tributário, maiores as chances de exclusão, total ou parcial, de tributos sobre lucros contábeis distribuídos. Isso se deve ao relativo controle exercido pelo contribuinte sobre o tratamento das diferenças temporárias para o aproveitamento de disparidades fiscais entre os exercícios, causadas por prejuízos fiscais, deduções e benefícios fiscais – por exemplo, quando *realizar* um ganho, já considerado contabilmente, para fins tributários. Para Jorge Ney de Figueirêdo Lopes Junior e Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis, do ponto de vista da política fiscal, a mitigação das diferenças temporárias poderia estar amparada em uma das seguintes alternativas: i) adoção de controles para o seu acompanhamento; ii) imposição de limitações à distribuição de lucros baseados em resultados que não tenham sido tributados no nível da pessoa jurídica; ou iii) tributação dos lucros baseados em resultados não tributados no nível da pessoa jurídica no momento da distribuição, com a posterior concessão de crédito no momento em que ocorra a inclusão desses valores na base de cálculo do imposto de renda<sup>240</sup>. Efetivamente, no caso das diferenças temporárias, a Lei nº

---

<sup>239</sup>HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. op. cit., p. 429.

<sup>240</sup>LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. A adoção do IFRS no direito brasileiro e os limites da conciliação do contábil com o legal tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 303.

12.973/2014 secundou majoritariamente a primeira das alternativas. Ao exigir que diferenças como as decorrentes da avaliação de ativos e passivos a valor justo (AVJ) sejam controláveis em subcontas vinculadas aos ativos ou passivos que lhes deram causa, de forma a proporcionar a incidência tributária apenas quando da correspondente realização das transações, e até mesmo de mais simples aplicação.

### 3. FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO EM FACE DO DIREITO CONTÁBIL APÓS A CONVERGÊNCIA AO PADRÃO IAS/IFRS

O presente Capítulo busca posicionar as características do direito contábil brasileiro a partir da convergência ao padrão IAS/IFRS, conforme analisadas no Capítulo 2, diante dos fundamentos constitucionais do direito tributário brasileiro mais pertinentes ao estudo. Sem a pretensão de esgotar o debate teórico, cujas nuances podem revelar-se ainda mais amplas, apresenta-se aqui uma síntese geral das condições de aceitação do atual direito contábil pelo direito tributário, à vista do ordenamento vigente. Pretende-se permitir avaliações tanto sob o ângulo de uma incorporação de princípios e normas do direito contábil pelo legislador tributário, como o de um controle de validade constitucional e legal de atos legais e administrativos estruturados com base naqueles princípios e normas.

No caso do Brasil, com um sistema tributário densamente extraído da Constituição, é essencial que o estudo da relação entre o direito tributário e o direito contábil parta dos princípios e limites objetivos plasmados no texto constitucional. Daí que o Capítulo aborda inicialmente a legalidade e a igualdade, princípios explícitos na Constituição Federal de 1988 e tradicionalmente associados aos ideais de segurança e justiça do sistema tributário, e que Klaus Tipke e Joachim Lang denominam “princípios portadores de sistema do Direito Tributário do Estado de Direito”<sup>241</sup>. Especificamente, as Seções 3.1 e 3.2 irão verificar se, e em que medida, os princípios da segurança jurídica, tendo a legalidade como seu indissociável corolário, e da igualdade, desdobrada na capacidade contributiva, na generalidade e na universalidade como importantes corolários da tributação da renda, na sua conformação constitucional atual, representam fundamentos ou limitações para o alinhamento do novo ordenamento contábil baseado no padrão IAS/IFRS ao direito tributário brasileiro. E a Seção 3.3 vai propor os fundamentos ou limitações para a subsunção de princípios e normas do direito contábil à hipótese de incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), entendida no contexto do sistema constitucional de discriminação de competências tributárias e da definição do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN).

---

<sup>241</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 190.

### 3.1. Segurança jurídica e legalidade tributária

#### 3.1.1. Contornos gerais

Uma das formas tradicionais de ver a segurança jurídica tem sido a sua derivação do Estado de Direito, nos diversos modelos conhecidos (o *Rule of Law* inglês, o *État de Droit* francês, o *Rechtsstaat* germânico ou o Estado de Direito no Brasil). O Estado de Direito se edifica como um sistema “em que todas as peças movem e são movidas conforme normas jurídicas, e nenhum órgão de poder ou fonte de autoridade escapa ao limite, ou foge ao compasso de uma regra”, conforme Santiago Dantas<sup>242</sup>. Influenciada pela evolução histórica, essa visão ressalta a preservação da segurança dos indivíduos contra o poder de Estados totalitários. Gomes Canotilho fala em um “princípio geral da segurança jurídica” do Estado de Direito, que abrange a ideia de proteção da confiança dos indivíduos pela legalidade, pelo qual o direito dá ao indivíduo a possibilidade de confiar em que aos seus atos, ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos e relações jurídicas, se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico<sup>243</sup>.

Seguindo uma tendência moderna do constitucionalismo e do Estado Democrático de Direito de desempenhar uma função garantidora dos direitos e liberdades fundamentais devidamente constitucionalizados<sup>244</sup>, revela-se ainda uma segurança jurídica ampliada por seu conteúdo *material* e, por isso, não mais derivada somente da síntese tradicional do Estado de Direito. Sob essa perspectiva, Humberto Ávila qualifica a segurança jurídica como norma-princípio que determina a proteção de um ideal de coisas, como instrumento de realização dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade (que somente serão respeitados se as inovações do ordenamento jurídico não forem bruscas, drásticas ou desleais) e das próprias finalidades estatais<sup>245</sup>.

Assim considerada, a segurança jurídica se anuncia de forma explícita no texto constitucional brasileiro (no Preâmbulo e no *caput* do art. 5º da Constituição de 1988), e também de forma implícita, depreendida de outras regras constitucionais, como as inscritas

---

<sup>242</sup>DANTAS, F.C. de SanTiago. Igualdade perante a lei e “due process of law” (contribuição ao estudo da limitação constitucional do poder legislativo). *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 116, p. 21-30, 1948. p. 21-30.

<sup>243</sup>CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 257.

<sup>244</sup>Id. *Ibid.*, p. 1.440.

<sup>245</sup>ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Ed., 2014. p. 262-263; 266; 279.

no capítulo dos “direitos fundamentais”, relativas à proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e da própria garantia da legalidade, segundo a qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II).

É que a segurança jurídica, que não é violada diretamente, mas pela violação de outros princípios e limitações constitucionais, postula para sua efetividade uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico, como mostra José Souto Maior Borges<sup>246</sup>.

A legalidade se insere, pois, como função clássica e preliminar da segurança jurídica. Ainda segundo Humberto Ávila, a exigência de lei é, por si só, instrumento de segurança jurídica, porque, em relação ao ordenamento jurídico, favorece a sua *inteligibilidade* (condições de acesso às normas que deverão ser obedecidas, e ao seu conteúdo), *confiabilidade* (“porque as normas legais só poderão ser modificadas por meio de outras normas legais – o que contribui para a sua estabilidade”) e *calculabilidade* (visto que, em matéria fiscal, “o contribuinte apresenta melhores condições de prever as obrigações tributárias futuras”)<sup>247</sup>. O destaque a tais atributos, como apresentados pelo autor, confere maior determinação à ideia de legalidade que a sua costumeira vinculação a concepções pouco concludentes como as de *previsibilidade* ou de *certeza do direito*.

No âmbito tributário, a legalidade tem fundamento nas ideias de *autoimposição* ou *autoconsentimento*, segundo as quais os tributos devem ser consentidos pelos contribuintes<sup>248</sup>. Essas ideias, segundo a doutrina, são anteriores até ao próprio surgimento formal do Estado de Direito, pois remontam à Idade Média e têm expressão em numerosos documentos medievais, como a célebre *Magna Carta Libertatum* inglesa e o seu princípio de *no taxation without representation*<sup>249</sup>.

No atual ordenamento constitucional brasileiro, além da garantia geral de legalidade externada como direito fundamental, preocupou-se o constituinte em vedar

---

<sup>246</sup>BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 11, fev. 2002. Disponível em: <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-JOSE-SOUTO-MAIOR-BORGES.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-JOSE-SOUTO-MAIOR-BORGES.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2016.

<sup>247</sup>ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*, cit., p. 248-249.

<sup>248</sup>NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável*: estudos de direito fiscal, cit., p. 133.

<sup>249</sup>No mesmo sentido: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável*: estudos de direito fiscal, cit., p. 133; e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007. p. 121.



expressamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I, da Constituição de 1988).

Anota Luís Eduardo Schoueri a esse respeito que o constituinte não foi redundante, pois se em geral um comportamento somente será exigido “em virtude de uma lei”, o que confere amplitude delegatória ao poder regulamentar, nas questões tributárias a obrigação deve estar prevista na própria lei<sup>250</sup>. Cuida-se da *reserva de lei* em matéria tributária, característica do direito brasileiro: somente a lei, promulgada por meio de um procedimento parlamentar específico, capaz de assegurar confiabilidade e calculabilidade ao contribuinte ao descrever os aspectos necessários à configuração da obrigação tributária, institui ou majora tributo. A título de exemplo, José Juan Ferreiro Lapatza aponta que a Constituição espanhola, ao acolher o princípio da legalidade tributária, prevê que o tributo deve ser estabelecido “de acordo com a Lei”, dicção que admite maior flexibilidade para delegações regulamentares de determinados aspectos da imposição<sup>251</sup>.

Ainda que no Brasil tais contornos constitucionais da legalidade tributária surjam mais refratários à complementação regulamentar, cumpre descrever os limites da delegação e do uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, diante da revisão por que passa o conteúdo de extrema rigidez da legalidade e da dinâmica dos novos conceitos apresentados pelo direito contábil. É o que se passa a fazer nas Seções 3.1.2 e 3.1.3, aproximando-se do objeto de estudo.

### **3.1.2. Órgãos reguladores como autores da hipótese de incidência. Reserva de lei e “tipicidade cerrada”. Exame do art. 58 da Lei nº 12.973/2014**

Como visto na Seção 2.1.2.3, a Lei nº 11.638/2007 permitiu que a CVM, o BACEN e os demais órgãos e agências reguladores celebrassem convênio com o CPC, entidade que tem por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas pelo Comitê. Portanto, as entidades reguladoras podem acolher e atribuir efeitos normativos aos pronunciamentos emitidos pelo CPC, entidade composta majoritariamente por contadores. Além disso, a Lei nº 12.249/2010 selou a competência do CFC para “regular acerca dos

---

<sup>250</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 295-296.

<sup>251</sup>LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 9.

princípios contábeis” e para “editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”, de observância obrigatória pelos profissionais certificados.

Nessa quadra, coloca-se a questão de saber se o direito tributário brasileiro poderia admitir a delegação, aos órgãos reguladores em matéria contábil, da prerrogativa de definir o conjunto ou parte de regras e elementos necessários à apuração da matéria tributável. Em outras palavras, questiona-se a idoneidade de tais normas para a determinação do tributo. Suponha-se que os órgãos reguladores (CVM, CFC e assim por diante) acolhessem um novo Pronunciamento do CPC, emitido com base em mudança no padrão IAS/IFRS que trate de um novo critério de mensuração de ativos e passivos, até então não previsto nem no direito contábil, nem no direito tributário. Abstraídas outras questões, indaga-se se a produção de efeitos tributários desta nova norma regulamentar seria automática, em razão da mera remissão da norma tributária ao resultado contábil.

No direito comparado, observam-se resistências a delegações desse jaez. Como visto, especialmente em países de tradição consuetudinária, a regulamentação contábil não é emitida pelo Estado, e sim por órgãos privados. Em contrapartida, observa-se que os Estados Unidos, com seu padrão contábil próprio emitido por órgão independente (FASB), também são reconhecidos por uma maior autonomia entre os balanços contábil e fiscal, o que tende a afastar a apuração dos tributos dos reflexos da normatização contábil. Já no direito comunitário europeu, a questão foi colocada diante da cogitação de unificação do imposto de renda corporativo. Wolfgang Schön defendeu a validade do processo de “positivação” do padrão IAS/IFRS no contexto do direito comunitário, pois caberia à Comissão Europeia o papel de traduzir em normas jurídicas as normas de caráter privado. Não obstante, ressaltou o autor, essa incorporação das normas contábeis pelo ordenamento comunitário, mesmo no contexto do imposto de renda unificado, não teria efeitos tributários se o direito interno de cada país exigisse dos Parlamentos nacionais a decretação formal das regras tributárias<sup>252</sup>.

No direito brasileiro, não se desconhece que a rigidez de contornos do próprio princípio da legalidade tributária venha merecendo revisão, na medida em que algum grau de delegação pode ser necessário para a operacionalização da norma legal. Sem entrar no mérito da medida em si, tome-se como exemplo dessa constatação a delegação da Lei nº

---

<sup>252</sup>SCHÖN, Wolfgang. *International accounting standards – a “Starting Point” for a Common European Tax Base?* Munich, Max Planck Institute, p. 1-30. Disponível em: <[http://www.eatlp.org/uploads/Members/International\\_Accounting\\_Standards\\_-\\_a\\_Starting\\_Point.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/Members/International_Accounting_Standards_-_a_Starting_Point.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2016.

8.212/1991 para o regulamento definir os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, necessários ao cálculo da contribuição para financiamento do seguro de acidentes de trabalho (SAT). O STF reputou que essa delegação não ofende o princípio da legalidade tributária<sup>253</sup>.

Não obstante, prestigiada a legalidade sob a ótica da segurança jurídica, a maior determinação da lei tributária permite ao sujeito passivo “calcular de antemão a carga tributária que lhe corresponda”<sup>254</sup>, abrindo menor espaço de intervenção ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo. Casalta Nabais descreve o princípio da reserva material (substancial ou conteudística) de lei, referido na dogmática alemã por princípio da tipicidade, como aquele que “exige que a lei contenha disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada”<sup>255</sup>.

Não se chega ao ponto de caracterizar a reserva de lei tributária como uma hipótese de “tipicidade cerrada”, que repele a utilização de cláusulas gerais pela norma tributária, e cuja contradição de termos tem sido notada pela doutrina<sup>256</sup>. Não sendo o tipo uma expressão “fechada”, e permitindo-se algum grau de delegação conceitual pela lei tributária, preferível a explicação de Casalta Nabais ou outros referenciais teóricos correlatos. É o caso do “princípio da especificação conceitual”, que para Misabel Derzi diz respeito ao princípio da legalidade materialmente considerado, como conteúdo mínimo imposto ao Poder Legislativo para a edição de lei, e que em seu conteúdo determine a hipótese de incidência em todos os seus aspectos<sup>257</sup>. É o que, aliás, prevê o art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>258</sup>.

Assim, a possibilidade de determinadas delegações regulamentares pela norma legal tributária deve, em primeiro lugar, resultar dessa própria norma. Com isso, no caso do direito contábil não seria suficiente a mera remissão ao resultado contábil para a

---

<sup>253</sup>Recurso Extraordinário nº 343446, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 04-04-2003.

<sup>254</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. op. cit., p. 245.

<sup>255</sup>NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável*: estudos de direito fiscal, cit., p. 136.

<sup>256</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 304; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, cit., p. 48.

<sup>257</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a LC 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 222-223.

<sup>258</sup>CTN: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (...)”.

automática aplicação tributária de um novo Pronunciamento do CPC, ainda que acolhido pelos competentes órgãos reguladores.

A doutrina em geral tem seguido essa linha. Para Paulo Cezar Aragão e Sergio André Rocha, “as regras tributárias devem ter como veículos introdutórios atos com força legislativa”, de modo que “a incidência fiscal não pode ficar à disposição das mudanças contábeis estabelecidas pelo CPC, sob pena de violação ao princípio da legalidade”<sup>259</sup>. Luís Eduardo Schoueri entende que a legalidade não pode ser deixada de lado na tributação segundo o padrão contábil baseado no conceito econômico de patrimônio, pois, “se é verdade que o legislador não precisa limitar-se a acréscimos patrimoniais, no seu sentido civil, também é correto afirmar que o legislador deve deixar claro a quais acréscimos patrimoniais ele se refere, ao instituir o imposto”<sup>260</sup>. Tratando da legalidade, trabalhos de Natanael Martins<sup>261</sup> e João Francisco Bianco<sup>262</sup> também rejeitam a ideia de que normas meramente regulamentares de natureza contábil possam alterar normas de tributação.

O pensamento destes autores faz voltar à abordagem da legalidade como corolário da segurança jurídica. Admitida a possibilidade aventada, bastaria que o legislador tributário remetesse ao CPC ou aos órgãos reguladores toda a *autoria* da hipótese de incidência. Porém, a segurança jurídica, na perspectiva do destinatário da norma tributária, deve permitir que o contribuinte tenha condições de conhecer o direito e calcular os seus efeitos<sup>263</sup>. Para isso, conforme Renato Nunes, a apreensão do sistema contábil pelo jurídico “há que ser feita expressamente e de forma inequívoca, a fim de que se possa identificar com segurança o meio a ser empregado na constituição da mencionada norma”<sup>264</sup>.

Essas constatações trazem uma série de consequências ao legislador formal, que, para “instituir ou aumentar tributo”, na forma do art. 150, I, da Constituição, deve ter a oportunidade de exercer prévio juízo e ponderação para decidir acerca da compatibilidade

---

<sup>259</sup>ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alteração dos padrões contábeis brasileiros: a neutralidade fiscal transitória, “deslegalização” da contabilidade e o princípio da legalidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 511.

<sup>260</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 262.

<sup>261</sup>MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós Medida Provisória nº 627/2013: normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e de aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 305.

<sup>262</sup>BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 184.

<sup>263</sup>ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*, cit., p. 247.

<sup>264</sup>NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil*, cit., p. 211.

fiscal de determinada norma contábil com os demais princípios constitucionais, com o próprio fato gerador do imposto e com os efeitos da adoção de tal norma contábil. Em síntese, é caro à segurança jurídica, além de conveniente, que o Poder Legislativo possa decidir, de forma prévia e casuística, sobre a oportunidade de se adotar determinada norma contábil para fins tributários, ou de substituir determinada norma tributária por outra com tal natureza. Segundo Amparo Navarro Faure, em uma matéria tão cambiante como a tributária, o conhecimento de como uma nova norma afeta as anteriores é fundamental, e as “normas contábeis não têm natureza tributária na sua origem”<sup>265</sup>. Em princípio, pode-se adicionar, não há nenhuma urgência na edição de novo Pronunciamento do CPC, a reclamar agilidade e flexibilidade para a produção de seus efeitos tributários.

Dessa feita, poder-se-ia até considerar como meramente didático o art. 58 da Lei nº 12.973/2014, ao prever que “a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, *que sejam posteriores à publicação desta Lei*, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria” (grifou-se). Para tanto, seguindo a previsão do parágrafo único do dispositivo, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil identificar os atos administrativos e “dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais”<sup>266</sup>. Esses procedimentos caracterizariam a figura do “RTTzinho”, na expressão de Eliseu Martins<sup>267</sup>. Nota-se que, no texto da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 627/2013, de que resultou a lei, justificava-se a inserção do dispositivo com o objetivo de “dar segurança jurídica ao contribuinte, estabelecendo a neutralidade dos efeitos tributários decorrentes de modificações de métodos e critérios contábeis que sejam introduzidos por ato infralegal até que a matéria seja regulada pela legislação tributária” (item 62)<sup>268</sup>. Ou seja, prestigiou-se a legalidade, não pela “tipicidade cerrada”, mas como corolário da segurança jurídica.

---

<sup>265</sup>No original: “En efecto, las normas contables no tienen naturaleza tributaria en su origen (...)” (NAVARRO FAURE, Amparo. *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, cit., p. 232-233).

<sup>266</sup>O ADE COSIT nº 20/2015 listou atos do CPC posteriores à Lei nº 12.973/2014, que não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis e que “não provocam efeitos na apuração dos tributos federais, não necessitando de ajustes para a sua aplicação” (art. 2º).

<sup>267</sup>MARTINS, Eliseu. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). *Lei nº 12.973/2014: novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 15.

<sup>268</sup>BRASIL. Presidência da República. Exposição de Motivos. *EM nº 00187/2013 MF, de 07/11/2013*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm)>. Acesso em: 06 out. 2016.

Todavia, não se trata de dispositivo apenas didático ou redundante. À luz das considerações tecidas sobre segurança jurídica e legalidade, a leitura em sentido contrário do art. 58 da Lei nº 12.973/2014 permite prenunciar as condições para o reconhecimento inicial, ainda que com limites, do princípio da conexão normativa neste diploma e para o preenchimento de lacunas, temas a serem explorados no Capítulo 4 do trabalho. A Lei nº 12.973/2014, de natureza tributária, foi editada em contexto no qual o legislador pôde avaliar, ao menos de modo geral, as normas contábeis então existentes e modificar-lhes, ou não, o tratamento tributário. Se os atos administrativos que modifiquem ou adotem métodos e critérios contábeis, e *que sejam posteriores* à publicação da Lei nº 12.973/2014, não terão efeitos tributários até que lei tributária regule a matéria, segue-se do art. 58 que os atos administrativos emitidos anteriormente à publicação dessa lei, desde que não tenham sofrido regulação diversa pela própria Lei nº 12.973/2014 ou por outra lei tributária, estarão em tese absorvidos para fins tributários. Diz-se “em tese”, uma vez que a adoção tributária dessas normas contábeis ainda dependerá de uma confrontação interna, para saber de sua validade no próprio sistema de origem (o direito privado) e da sua confrontação com os demais princípios e regras que regem o direito tributário. Assim, a neutralidade tributária do art. 58 da Lei nº 12.973/2014 é prospectiva, e não retrospectiva. Isso significa que se aplicam para fins tributários os atos administrativos de caráter contábil emitidos antes de 12 de novembro de 2013 (publicação da Lei nº 12.973/2014), desde que não sejam incompatíveis com as normas legais (principalmente, com a Lei das S.A.) no respectivo sistema de origem, nem incompatíveis com o próprio direito tributário.

Em sentido próximo, Ricardo Mariz de Oliveira aduz que a Lei nº 12.973/2014, isoladamente considerada, esgotou os ajustes relacionados à nova contabilidade, de modo que o art. 58 dessa lei não se aplica a atos infralegais dos órgãos contábeis que já existiam quando de sua edição; entretanto, segundo o autor, a Lei nº 12.973/2014 não esgota o ordenamento da matéria, uma vez que se insere num ordenamento jurídico muito maior que ela, no qual predominam os princípios e as regras constitucionais e as disposições complementares do Código Tributário Nacional<sup>269</sup>. Em outras palavras, a despeito de determinadas aberturas ao novo direito contábil, não é a mera ausência de uma norma de ajuste na Lei nº 12.973/2014 que tornaria determinado registro contábil automaticamente tributável, se não houver constitucionalidade e legalidade nessa tributação.

---

<sup>269</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico), cit., p. 341-342.

### **3.1.3. Contadores como protagonistas da base de cálculo. Princípio do julgamento no direito contábil e o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados pela lei tributária**

Questão um pouco mais intrincada se relaciona ao uso do julgamento como princípio do novo direito contábil. Conforme visto na Seção 2.2.6, na busca da maior eficácia no alcance da representação fidedigna, identifica-se o padrão IAS/IFRS como mais baseado em princípios de caráter geral, que permitem amplo espaço para julgamento de valor, do que em regras detalhadas, que reduzem a margem para discricionariedade. Em razão dos objetivos informacionais do padrão internacional, toca à administração descrever a situação econômica da companhia de acordo com as suas melhores estimativas<sup>270</sup>. Tal discricionariedade pode testar os limites da legalidade, mormente se utilizada para propósitos de evitar ou reduzir o tributo. Escreve Ricardo Mariz de Oliveira que o princípio da legalidade “indubitavelmente seria afetado toda vez que algum lançamento contábil contrariasse expressa disposição legal, o que poderia ocorrer a partir de interpretações feitas por contabilistas (ditadas ou não por pronunciamentos do CFC, do CPC, da CVM ou de qualquer outro órgão)”<sup>271</sup>.

Cabe delimitar o ponto ora em investigação não às hipóteses em que há uma abertura legal à interpretação da própria norma tributária, tema que será abordado no Capítulo 4, mas a hipóteses em que o uso do julgamento pela administração – por consequência, pelo profissional contábil – pode levar a uma substituição dos propósitos perseguidos pelo legislador tributário. Daí falar-se em contadores, e não mais legisladores, como protagonistas da base de cálculo dos tributos. A presente Seção trata dos julgamentos contábeis na adoção de critérios de reconhecimento e avaliação de ativos e passivos com potencial impacto tributário; da derivação específica desse tema na aplicação do princípio da substância econômica, trata a Seção 3.1.4 seguinte.

Segundo Elidie Palma Bifano, “a grande preocupação com o poder de escolha dado ao contador, bem como ao organismo que assim decide, é que sejam causados reflexos tributários diferentes entre os contribuintes por força de uma decisão técnica de natureza

---

<sup>270</sup>SCHÖN, Wolfgang. op. cit.

<sup>271</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). *Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 279.

contábil”<sup>272</sup>. A autora traz como exemplo a expressão “transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo”, referida a operações de arrendamento mercantil, conforme o art. 46, § 2º, da Lei nº 12.973/2014, e que poderia levar o contador, no uso de seu julgamento, a um uso inadequado do instituto, “enquadrando certa situação em uma ou outra norma tributária, o que tiraria à lei a prerrogativa de criar obrigação tributária, pois coube ao contador essa definição”.

Já Nelson Carvalho alude ao problema da “contabilização das intenções”: ao tratar de determinados ativos financeiros, descreve a possibilidade de mudança do seu tratamento contábil caso se destinem à negociação ou à manutenção em carteira, o que depende de uma avaliação contábil quanto à intenção do titular dos ativos<sup>273</sup>.

Tratando de problemática correlata sob a égide do padrão IAS/IFRS, Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera apresentam as diferenças de tratamento para a contabilização do valor justo dos derivativos em razão das *finalidades* de sua aquisição: se para negociação, com ajustes a valor de mercado contabilizados no resultado; se para proteção (*hedge*) de riscos de mercado, com resultados positivos ou negativos compensados com as variações positivas ou negativas do item a ser protegido (estoque, dívida, etc.); ou se para proteção de outros riscos (fluxos de caixa e investimentos no exterior), com ajustes a valor de mercado contabilizados no patrimônio líquido<sup>274</sup>.

Poderia ser citada ainda a regra isentiva da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas decorrente da “venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível” (art. 1º, § 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, na redação atribuída pela Lei nº 12.973/2014). Em linhas gerais, a atual norma contábil estabelece que quando a venda de determinado bem integrante do ativo não circulante for “altamente provável”, este deve ser reclassificado para o grupo de ativo circulante no subgrupo de “ativos não circulantes mantidos para a venda” (Pronunciamento CPC nº 31, itens 6, 7 e 8), deixando de estar abrangido pela referida norma isentiva de PIS e COFINS. Para Antonio Carlos Marchetti Guzman e Giacomo Paro, essa determinação

---

<sup>272</sup>BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre alguns aspectos da Lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coords.). *Tributação atual da renda: estudo da Lei nº 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 88.

<sup>273</sup>CARVALHO, Nelson. Instrumentos financeiros híbridos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 204.

<sup>274</sup>LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. As normas contábeis internacionais e a tributação de instrumentos financeiros. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 105, p. 99-100, abr. 2009.



contábil de reclassificação do bem “comporta certo grau de subjetividade e, sua aplicação ou não, dependerá necessariamente da interpretação do responsável pela contabilidade da pessoa jurídica”; advogam, pois, que a isenção das contribuições não deve ser aplicada em razão da referida reclassificação contábil, e sim da “destinação original do bem desde a sua aquisição”<sup>275</sup>.

Enfim, são contundentes os exemplos, no sentido de que as tarefas de julgamento de finalidades, intenções ou aspectos subjetivos da norma contábil (tarefas, essas, em muitos casos imputadas ao contador) podem refletir em opções de reconhecimento contábil dissociados da finalidade do tratamento tributário específico buscado pelo legislador.

Para Andrés Báez Moreno, a questão que se coloca é que determinados elementos da contabilidade resultam de juízos marcados por um grau de subjetividade, e estes não poderiam ser admitidos pela lei tributária, orientada ao alcance de valores seguros e certos<sup>276</sup>. Porém, destaca o mesmo autor, o juízo contábil se forma não apenas por indícios fáticos, mas em respeito a uma série de regras e princípios ordenados, inclusive a prudência. Como já dito anteriormente neste trabalho, há limites à discricionariedade das escolhas contábeis no próprio padrão IAS/IFRS, pois, em última análise, o que se persegue é a representação verdadeira e adequada dos fatos econômicos.

Sob a ótica da legalidade tributária, cabe remeter à discussão em torno da admissão do uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados como pontos de partida para a absorção dos julgamentos contábeis que impactam a base de cálculo dos tributos.

Como se viu, o constituinte brasileiro optou por erigir a legalidade, formal e material, como um princípio inafastável do sistema tributário nacional. Espera-se, pois, que o legislador desempenhe o papel de determinar a totalidade dos aspectos componentes da hipótese de incidência por meio do veículo legislativo. Não obstante, como um nível maior ou menor de abstração dos textos normativos é inevitável, não se pode renunciar totalmente a cláusulas gerais e conceitos indeterminados<sup>277</sup>. Não se trata apenas de um problema relacionado à dinâmica da (desejável) evolução social da norma, mas antes de mais nada da indeterminação que inevitavelmente cerca o uso da linguagem. Nesse sentido, conforme Luís Eduardo Schoueri, “as cláusulas gerais configuram descrições

---

<sup>275</sup>GUZMAN, Antonio Carlos Marchetti; PARO, Giacomo. PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo não circulante em vista das novas regras contábeis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 236, p. 47-48, 2015.

<sup>276</sup>BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e impuesto sobre sociedades*, cit., p. 137.

<sup>277</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. op. cit., p. 246.

amplas da hipótese de incidência, que acabam por permitir ao aplicador da lei atender às peculiaridades do caso concreto”<sup>278</sup>.

O autor defende que a segurança jurídica não é afetada apenas pelo emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, “desde que se tenha em mente a possibilidade de determinação dos conceitos na hora de aplicação desses conceitos e cláusulas”, como no caso do conceito de “valor venal” de um imóvel, que pode ser determinado, ainda que por meio de perícia<sup>279</sup>. O importante, prossegue o seu raciocínio, é o *grau* de admissibilidade de conceitos indeterminados em matéria tributária, o que depende de um juízo de ponderação entre a segurança jurídica e os demais princípios jurídicos que requerem agilidade e versatilidade da norma, e da razoabilidade do uso do expediente pelo legislador. Conclui o autor que o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais em matéria tributária não admite o exercício de discricionariedade pela Administração pública, uma vez que está na lei a fixação de todos os parâmetros de tributação; com apoio nas lições de Eros Grau, distingue a discricionariedade (emissão de juízos de oportunidade) da aplicação de conceitos indeterminados (emissão de juízos de legalidade).

Assim, não se viola a legalidade apenas por que a norma tributária alude a conceitos indeterminados ou cláusulas descritas nas hipóteses de incidência de maneira mais aberta, como defende Ricardo Mariz de Oliveira<sup>280</sup>. E, da mesma forma que a Administração pública não tem discricionariedade para, por meio das cláusulas gerais e conceitos indeterminados, subverter a lei, no tema em exame não deve o contador exercer um mero julgamento de oportunidade diante da norma tributária, uma vez que vinculado, antes de mais nada, ao juízo de representação verdadeira e adequada do direito contábil.

Registre-se, apenas como ilustração, a hipótese talvez mais eloquente de cláusula geral na legislação do IRPJ: as despesas operacionais, cuja dedutibilidade no regime do lucro real é admitida quando sejam “usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa” (§ 2º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964). Ora, pelo emprego desse conceito indeterminado (que depende, é lógico, de juízos de aplicação), evitam-se os transtornos e possíveis violações à capacidade contributiva, caso o mesmo legislador decidisse listar todas as despesas que são usuais ou normais para cada tipo de transações, operações ou atividades das empresas.

---

<sup>278</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 249.

<sup>279</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 309-312.

<sup>280</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 279.

Da mesma forma, não se poderia exigir do legislador tributário que sempre fosse exaustivo e definitivo para fazer referência a conceitos do direito contábil, como aqueles já citados de “transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo” ou de “finalidade de negociação”. É verdade que o legislador tributário tampouco estaria proibido de atingir uma maior determinação ao pretender traçar critérios para tais compreensões, como muitas vezes ocorre. Porém, se assim o fizesse, poderia ele próprio se tornar protagonista da contabilidade, o que claramente o processo de convergência ao padrão IAS/IFRS procurou evitar. Desse modo, como o legislador tributário não pode prever todas os potenciais efeitos a que o princípio contábil do julgamento poderá levar, absorve essas situações como cláusulas gerais ou conceitos indeterminados.

A segurança jurídica não é ofendida com o só emprego dessas cláusulas gerais ou conceitos indeterminados, porém lhe serve de limite. Quando a indeterminação é tanta, quando o contribuinte já não tem condições de saber como agir, o princípio do estado de direito exigirá que se limite a utilização dos conceitos indeterminados, como escreve Luís Eduardo Schoueri<sup>281</sup>. Em outros termos, para usar a qualificação de Klaus Tipke e Joachim Lang às cláusulas gerais e aos conceitos indeterminados, os julgamentos do direito contábil, quando a norma tributária faça referência a eles, também devem ser “aplicáveis, exequíveis, judiciáveis”<sup>282</sup>, para que se respeite a segurança jurídica.

#### **3.1.4. Substância econômica no direito contábil e legalidade tributária**

Por fim, ainda no âmbito de uma abordagem da recepção tributária do direito contábil sob o viés da segurança jurídica, uma questão relevante consiste em saber sobre a possibilidade de utilização do princípio contábil da substância econômica, e mesmo de normas contábeis dele derivadas, para a construção da hipótese de incidência tributária quando não haja lei tributária expressa nesse sentido, por mera remissão genérica da norma tributária ao resultado contábil.

Como previamente indicado neste estudo, o sentido da substância econômica no direito contábil é específico. A substância econômica se manifesta como corolário do princípio de representação fidedigna que permeia o padrão IAS/IFRS: onde a natureza jurídica não se mostrar capaz de uma tal representação, deverá a contabilidade guiar-se

---

<sup>281</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 708.

<sup>282</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. op. cit., p. 246.

pela essência econômica do fato, para bem reconhecê-lo, mensurá-lo ou divulgá-lo. É um princípio que orienta a elaboração e a interpretação de normas do direito contábil segundo o padrão IAS/IFRS, ou seja, também neste contexto se submete a um processo de especificação, por meio de regras aplicáveis. Nessa condição, e dados os seus específicos objetivos no ramo de origem (o direito contábil), ver-se-á que o princípio em questão não se transpõe imediatamente para o direito tributário, sem lei que incorpore as normas contábeis nele inspiradas.

Antes de mais nada, deve-se evitar a confusão entre o princípio da substância econômica no direito contábil e a chamada “interpretação econômica” do direito tributário ou a “substância econômica”, esta tomada em situações de planejamento tributário.

A “interpretação econômica” no direito tributário, que suscita polêmicas ao pretender ver alcançada pela tributação situação reveladora de capacidade contributiva, ainda que não prevista em lei, tem na interpretação teleológica sua atual face, mas sempre sob o ponto de vista do seu acolhimento inequívoco pela lei tributária. O Capítulo 4 desenvolverá este tema. Por ora, fique-se com a advertência de Luís Eduardo Schoueri, no sentido de que o sistema brasileiro, ao contrário de outros, optou por positivar a prevalência do princípio da legalidade sobre o da capacidade contributiva, em caso de conflito entre ambos, ao vedar o raciocínio analógico quando resultar em exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, parágrafo único, do CTN)<sup>283</sup>.

Em outro trabalho, o mesmo autor sustenta que “forma legal”, quando oposta à substância, tampouco se confundiria com a figura da simulação: esta pressupõe a busca da causa do negócio jurídico sob uma roupagem jurídica que a disfarçaria, ao passo que a contabilidade, que não nega a natureza jurídica do negócio, simplesmente a despreza, em razão dos objetivos informacionais relacionados à sua relevância econômica<sup>284</sup>.

Sendo assim, para Ricardo Mariz de Oliveira, do ponto de vista do direito, o referencial é o efeito jurídico (causa ou substância do negócio jurídico), diferentemente do referencial contábil, que é o efeito econômico<sup>285</sup>. O motivo (vender um bem pela necessidade de dinheiro em caixa ou pelo desinteresse no bem, ou qualquer outro),

---

<sup>283</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 746-748.

<sup>284</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*, cit., p. 208.

<sup>285</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A tributação da renda e sua relação com os princípios contábeis geralmente aceitos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 406-408.

prossegue o autor, que para o contador pode ser a substância econômica, não interfere com a causa do ato ou negócio jurídico, e não o invalida, desde que seja lícito.

Natanael Martins concede que a contabilização segundo a essência econômica pode, quando muito, ser “indicativo” da causa do negócio, mas não para os efeitos de extrair um efeito tributário diverso do pretendido pelas partes, segundo as regras de tributação aplicáveis ao negócio efetivamente realizado<sup>286</sup>.

Nessa perspectiva, também se deve estremar o princípio da substância econômica, como acolhido pelo direito contábil, da ideia de “prevalência da essência sobre a forma” que atualmente circunda os debates nos casos de planejamentos tributários, em que se discute o próprio negócio jurídico praticado pelas partes e os limites de sua revisão pela autoridade tributária.

Na origem da doutrina da substância econômica em casos de planejamento tributário, aliás, estava contida uma determinação legal. Em artigo que investiga a evolução da jurisprudência norte-americana até a sua aplicação no direito brasileiro, Ramon Tomazela Santos alude ao caso paradigmático inicial (*Gregory vs. Helvering*), no qual o dispositivo legal então confrontado mencionava expressamente que uma distribuição de ações deveria ser realizada em conformidade com um plano de reorganização (*pursuance of a plan of reorganization*), o que, na visão da Suprema Corte dos Estados Unidos, abriria espaço para a investigação do propósito negocial subjacente ao plano de reorganização societária, para diferenciá-lo da mera transferência de ações, realizada fora do contexto de qualquer reorganização<sup>287</sup>. A partir desse precedente, a jurisprudência norte-americana – e o próprio direito positivo – teriam integrado à teoria do propósito negocial o “teste da substância econômica”, com base em critérios eminentemente objetivos para a análise das transações. Mais recentemente, como evidência dessa postura, a Seção 7701 (o) do Internal Revenue Code, introduzido pelo *Health Care and Education and Reconciliation Act* de 2010, de 30 de março de 2010, estabeleceu critérios objetivos para a análise da substância econômica de atos ou negócios jurídicos que evitem, reduzam ou posterguem o pagamento de tributos. Esses critérios, cumulativos e complementares, seriam a existência de uma mudança na posição econômica do

---

<sup>286</sup>MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 279-280.

<sup>287</sup>SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no Caso *Gregory vs. Helvering* até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 243, p. 129-132, 2015.

contribuinte, e um objetivo substancial (que não os efeitos tributários) para a realização da operação. Porém, como adverte o autor, esta lei norte-americana não estabelece antecipadamente em quais situações o exame da substância econômica seria relevante para fins fiscais, ou seja, são positivados apenas os critérios para a verificação da substância econômica, mas não todas as operações em que o exame deve ser feito, o que deve ser analisado caso a caso.

No direito brasileiro, a norma inserida pela Lei Complementar nº 104/2001 no parágrafo único do art. 116 do CTN não pode ser invocada para fazer prevalecer a substância econômica para o controle tributário de atos ou negócios jurídicos, por depender de regulamentação de seu procedimento por lei ordinária (tem eficácia limitada)<sup>288</sup>. Não fosse essa posição, seguida por parcela considerável da doutrina<sup>289</sup>, do conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN não é possível depreender uma tentativa do legislador de vinculação ao princípio da substância econômica no direito contábil, que de resto lhe é, na conformação exposta pela convergência ao padrão IAS/IFRS, posterior. Na malsucedida Medida Provisória nº 66/2002, os arts. 13 a 19 tentaram regulamentar a “norma geral antielisão”, definindo “propósito negocial” e “abuso de forma”, mas tampouco foram convertidos em lei<sup>290</sup>.

No ordenamento pátrio, a Lei nº 12.973/2014 representa um marco da opção do legislador tributário por acolher normas baseadas no princípio da substância econômica, como entendido no direito contábil, ou por desprezá-las. Nessa última hipótese, tem-se o sempre citado caso do arrendamento mercantil financeiro. A alteração na forma de contabilização dessas operações passou a prever o reconhecimento, no ativo imobilizado da arrendatária, do bem arrendado, desde a formalização do contrato, em razão da sua

---

<sup>288</sup> Sendo tema bastante debatido, cuja análise mais detida foge aos limites do estudo, remete-se, por todos, a: DERZI, Misabel Abreu Machado. A descon sideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a LC 104/2001, cit., p. 205-232.

<sup>289</sup> CTN: “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

<sup>290</sup> MP nº 66/2002: “Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. §1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. §2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. §3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

relevância econômica. Já os arts. 47 a 49 da Lei nº 12.973/2014 optaram pelos efeitos tributários vinculados à propriedade jurídica: a arrendatária não poderá utilizar para fins fiscais a depreciação do bem imobilizado, como se dela fosse, mas poderá considerar como dedutíveis as despesas com as contraprestações pagas ou creditadas na vigência do contrato. A opção tributária pela “forma jurídica”, em detrimento da “substância”, é claramente exposta no art. 49 da lei, que estende semelhante tratamento tributário “aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial”.

Já em outros casos, pode-se dizer que o direito tributário, pela Lei nº 12.973/2014, buscou ao menos uma aproximação ao referencial contábil da substância econômica.

Além de modificar diversas regras relativas ao *reconhecimento* do ágio oriundo de aquisições de participações societárias<sup>291</sup>, o art. 22 da Lei nº 12.973/2014 permitiu a exclusão, para fins de apuração do lucro real, do saldo do ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, quando a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha a participação societária adquirida<sup>292</sup>. Porém, aproximando-se das normas do direito contábil baseadas na substância econômica, que vedam a dedução contábil do ágio em operações que não sejam comutativas e independentes<sup>293</sup>, as possibilidades de amortização fiscal do ágio foram vedadas quando as operações de incorporação, fusão ou cisão se derem entre “partes dependentes”. O art. 25 da Lei nº 12.973/2014 traz um rol de partes que seriam consideradas “dependentes” para esses fins, e o inciso V do *caput* estende o conceito mesmo para situações não arroladas anteriormente, “em que fique comprovada a dependência societária”.

---

<sup>291</sup>CHARNESKI, Heron. A nova disciplina tributária do ágio (Lei nº 12.973/2014). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 235, p. 89-103, 2015.

<sup>292</sup>Lei nº 12.973/2014: “Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração”.

<sup>293</sup>Com suporte no processo normativo do novo ordenamento contábil, foram editadas normas específicas com impactos sobre o tratamento contábil do ágio: os Pronunciamentos Técnicos CPC nº 15 – Combinação de Negócios, aprovado pela Deliberação CVM nº 665/2011 e NBC TG 15; nº 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, aprovado pela Deliberação CVM nº 696/2012 e Resolução CFC nº 1.424/2013; e nº 19 – Negócios em Conjunto, aprovado pela Deliberação CVM nº 694/2012 e NBC TG 19.

No âmbito contábil, já foram tecidas críticas à postura de que operações dentro de um mesmo grupo econômico, vistas apenas pelo foco do acionista controlador, mormente no caso de participações societárias negociadas entre entidades sediadas em diferentes países, não possam corresponder a efetiva geração de riqueza sob a perspectiva dogmática da substância econômica<sup>294</sup>. Ademais, anotam Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus que “o Iasb ainda não emitiu até hoje a definição de entidade”, e pode não ser totalmente correta a assertiva de que as normas contábeis vedam o registro de ágios apenas porque gerados em operações entre entidades sob controle comum, ainda mais no caso de operação realizada com fluxo financeiro (pagamento) e em condições de mercado<sup>295</sup>. Apesar dessas importantes ressalvas, e da possibilidade de que a Lei nº 12.973/2014 tenha apenas instituído uma norma antielisiva específica, sujeita a ponderações quanto à sua razoabilidade e proporcionalidade<sup>296</sup>, denota-se do exemplo que no Estado de Direito a escolha por certo tratamento tributário baseado na “substância econômica” não pode prescindir do filtro legal, que atribua segurança jurídica às transações.

Poder-se-ia citar a consolidação de balanços, talvez o exemplo mais puro do princípio contábil da substância econômica, pelo qual se reúnem as informações dos balanços de pessoas consideradas distintas pelo direito, para produção de um demonstrativo único, que represente a situação da “pessoa econômica”. De alguma maneira, a Lei nº 12.973/2014 acolheu essa ideia, ao tratar da tributação em bases universais das pessoas jurídicas (transparência fiscal). Os arts. 76 a 78 da Lei nº 12.973/2014 estabelecem sistemática de inclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da sociedade controladora no Brasil, de resultados consolidados por suas sociedades controladas, diretas ou indiretas, no exterior, relativos ao ano-calendário em que foram apurados em balanço. Em essência, segundo esses dispositivos, até o ano-calendário de 2022, as parcelas do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou *indireta*,

---

<sup>294</sup>NOVAIS, Raquel; GOMES, Bruno. A prevalência da forma contábil sobre a natureza jurídica e a essência econômica – o ágio nas operações dentro do mesmo grupo de empresas. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 381-397.

<sup>295</sup>MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno é um mito? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 93.

<sup>296</sup>Neste sentido: ÁVILA, Humberto. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 156; e FARO, Maurício Pereira; MEIRA, Thaís de Barros. A Jurisprudência do CARF sobre o aproveitamento do ágio e as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 627. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 268.



domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, poderão, salvo algumas exceções previstas no art. 78, ser consideradas de forma *consolidada* na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil. Sem entrar no mérito de outras discussões jurídicas envolvidas no caso, como a possibilidade de tributação de lucros *não realizados*, nota-se que aqui o legislador tributário enxergou uma possibilidade de tributação pela “substância econômica”, o que não se *deduziria* simplesmente, na ausência de lei expressa.

Da mesma forma, não se dirá que apenas porque a consolidação de balanços esteja prevista no direito contábil (arts. 249 e 250 da Lei nº 6.404/1976) seria possível tributar o grupo de sociedades ou o balanço consolidado, no direito tributário interno, como se representassem um único “contribuinte econômico”. Como já mencionado, o Brasil chegou a ter a previsão de tributação conjunta de sociedades no Decreto-Lei nº 1.598/1977, porém tal dispositivo teve vida curta e vigorou até o Decreto-Lei nº 1.648/1978. Não há, pois, lei tributária que, ressalvada a situação pontual dos lucros no exterior, preveja incidência tributária sobre os resultados consolidados, em nome da substância econômica.

Portanto, reconhece-se razão à doutrina segundo a qual o princípio da substância econômica, previsto no direito contábil, não autoriza a incidência tributária não prevista em lei<sup>297</sup>. Prevalendo os princípios da legalidade e da segurança jurídica, deve o aqui denominado “princípio da substância econômica” ser deixado de lado nas situações que tenham o potencial de levar a controvérsias quanto ao tratamento fiscal correspondente<sup>298</sup>. Dessa forma, o princípio da substância econômica segundo o direito contábil tem relevância em matéria tributária apenas quando o legislador assim o indicar. *A contrario sensu*, a insatisfação do intérprete com o desencontro entre forma e conteúdo na tributação apontam para uma solução legislativa para o impasse, através de cláusulas antielisivas<sup>299</sup>.

Prestigiada, pois, a legalidade tributária, como corolário da segurança jurídica, o que importa é a opção legislativa quanto ao tratamento de determinada realidade econômica. Em suma, o princípio da substância econômica previsto no direito contábil não é, por si só, incompatível com o direito, até porque se desdobra em diversas normas jurídicas, inclusive no direito tributário. Porém, é incompatível com o direito tributário

---

<sup>297</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*, cit., p. 102.

<sup>298</sup>LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. op. cit., v. 6, p. 306.

<sup>299</sup>TORRES, Ricardo Lobo. Norma geral e antielisiva e planejamento fiscal. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei nº 11.638/2007*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 407.

quando não houver lei tributária que o incorpore; melhor dizendo, quando não houver lei tributária que incorpore as normas específicas do direito contábil que dele derivem.

### 3.2. Igualdade e capacidade contributiva

#### 3.2.1. Contornos gerais

Os temas da igualdade tributária e da capacidade contributiva vêm merecendo ampla consideração da doutrina, e refletir todas as suas diversas abordagens certamente escaparia ao objeto deste estudo. Dados os limites propostos no trabalho, serão colhidas nesta Seção apenas aquelas linhas doutrinárias mais relevantes para o exame tributário da convergência do direito contábil ao padrão IAS/IFRS.

De modo geral, a igualdade tem sido associada à repulsa aos privilégios<sup>300</sup>. Não busca o direito, por meio da igualdade, a identidade absoluta entre as pessoas, e por isso se alude a uma igualdade *relativa*, no sentido de que o igual deve ser tratado *relativamente* igual (ou os desiguais desigualmente, na medida de suas desigualdades), a partir de um critério de comparação que possa ser mantido com coerência e legitimidade jurídica, de modo a restringir os privilégios arbitrários. No âmbito tributário, isso se revela na busca da uniformidade da imposição<sup>301</sup>. Diante das ideias de generalidade e universalidade, que serão trabalhadas nas Seções 3.2.3 e 3.2.4, todos os cidadãos apresentam à tributação a totalidade de suas rendas.

Pode-se descrever a igualdade por um conteúdo formal, em que as leis sejam editadas e aplicadas isonomicamente, de modo que todos sejam “iguais perante a lei”, como preleciona o *caput* do art. 5º da Constituição de 1988. Diante desse conteúdo, a lei é instrumento que assegura a isonomia, o que fez Geraldo Ataliba notar a “íntima e indissociável relação entre legalidade e isonomia”<sup>302</sup>. Identifica-se ainda a igualdade por um conteúdo material: todos são “iguais em direitos e obrigações”, nos termos da Constituição (inciso I do art. 5º). Prescreve-se um estado ideal de mitigação das desigualdades sociais, de forma a garantir a dignidade humana.

---

<sup>300</sup>Neste sentido: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, cit., p. 149; e TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517-520.

<sup>301</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*, cit., p. 197.

<sup>302</sup>ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985. p. 132-133.

Além disso, trata-se da igualdade sob duas dimensões<sup>303</sup>. A dimensão vertical endereça a igualdade em termos das pessoas em diferentes classes de renda (entre uma e outra “fatia”<sup>304</sup>), e leva ao debate sobre os critérios de proporcionalidade ou de progressividade como mais aptos ao alcance da igualdade tributária sob um conteúdo material. Já a dimensão horizontal se preocupa com o tratamento semelhante de pessoas em situações semelhantes (dentro de cada “fatia”), o que seria atingido quando duas pessoas que obtêm a mesma renda, independentemente da forma, são sujeitas ao recolhimento do mesmo valor de tributo. Sob o ângulo da “igualdade horizontal” surgem, pois, questões relevantes relacionadas à aceitação tributária da contabilidade baseadas no valor corrente, a serem analisadas na Seção 3.2.2.

Já se verifica, pois, que, sob qualquer dimensão de análise, a diferenciação de tratamento entre contribuintes, por si só, não viola a igualdade, e sim a diferenciação injustificada. Nesse sentido, no direito brasileiro, o inciso II do art. 150 da Constituição de 1988 desempenha dupla função. De um lado, consagra a “igualdade horizontal” como limitação ao poder de tributar, ao vedar a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. De outro lado, explicita ao menos um critério de comparação como inaceitável: “a ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Saber na sequência se a diferenciação é ou não justificada perante o direito envolve a escolha de um critério de comparação legítimo, já que este próprio critério pressupõe diferenciação. Conforme Luís Eduardo Schoueri, “a questão não é, pois, se ocorre uma distinção, e sim se o parâmetro que a criou se legitima constitucionalmente”<sup>305</sup>.

Klaus Tipke e Joachim Lang propugnam, então, o reconhecimento da *capacidade contributiva* como “uma valoração de justiça reconhecida pela comunidade jurídica” e conseqüentemente o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos tributários<sup>306</sup>. No escólio destes autores, o princípio da capacidade contributiva seria o critério comparativo aplicável às normas de fim fiscal ou arrecadatório<sup>307</sup> (caso do imposto de renda), e que também não poderia deixar de ser atendido em normas de fim social, em que outros princípios, como o da equivalência e o da praticabilidade, seriam aptos a

---

<sup>303</sup>HOLMES, Kelvin. *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*, cit., p. 19.

<sup>304</sup>Expressão utilizada por: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 343.

<sup>305</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 277.

<sup>306</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. op. cit., p. 195-204.

<sup>307</sup>No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 372.

justificar derrogações do princípio<sup>308</sup>. Em trabalho individual, Joachim Lang defende que mesmo limitações ao seu uso não permitem negar o princípio da capacidade contributiva (*ability-to-pay principle*) como um condutor fundamental da tributação igualitária, assim como as limitações ao uso do princípio da autonomia privada não permitem negar o seu caráter condutor deste princípio no direito civil<sup>309</sup>.

Em contraposição, Wolfgang Gassner defende que o princípio da capacidade contributiva opera em um nível muito abstrato e não deve ter na tributação moderna o mesmo impacto que o atribuído por Lang para atingir a igualdade tributária<sup>310</sup>. Para Gassner, há mais exceções a este princípio que regras gerais dele derivadas, de modo que ideias gerais de capacidade contributiva devem ceder espaço, na construção do conceito de renda, a princípios mais precisos derivados de direitos humanos, liberdades básicas, a legislação específica e as normas constitucionais de cada jurisdição. Alcides Jorge Costa também entende que a capacidade contributiva, ao orientar a tributação de todos os cidadãos de uma mesma categoria essencial, é apenas um dos critérios que, historicamente, têm sido propostos para o alcance da igualdade na tributação, mas ressalva que seria o prevalente<sup>311</sup>.

Ressalva-se, pois, com Luís Eduardo Schoueri, que a igualdade não se esgota com a observância da capacidade contributiva, e importará examinar se há fator diverso que justifique a discriminação<sup>312</sup>. Um deles, estudado em profundidade pelo autor, diz respeito às normas tributárias indutoras, em que se justificam discriminações baseadas em princípios como a essencialidade, no caso do IPI e do ICMS (arts. 153, § 3, I, e 155, § 2º, III, da Constituição), tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 179 da Constituição) e os princípios gerais da ordem econômica do art. 170 da Constituição<sup>313</sup>. Outro fator de discriminação, diverso ao da capacidade contributiva, seria o dos mencionados tributos cuja hipótese de incidência não está atrelada a uma atuação estatal, como as contribuições e as taxas, para os quais a Constituição preveja outras

---

<sup>308</sup>No mesmo sentido: NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil*, cit., p. 121-122.

<sup>309</sup>LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Eds.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 13.

<sup>310</sup>GASSNER, Wolfgang. The influence of tax principles on the taxation of income from capital – a response. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Eds.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 33-52.

<sup>311</sup>COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 55, p. 297-302, 1991.

<sup>312</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 343.

<sup>313</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 275.

motivações constitucionais para o exercício da competência, que não somente angariar recursos para integrar o orçamento público.

Mesmo nesses casos, porém, não deverá o legislador abrir mão de buscar, em convivência com outros critérios de discriminação, o alcance da capacidade contributiva<sup>314</sup>. Trata-se de uma busca, pois tampouco a capacidade contributiva tem caráter positivo, já que o alcance de qualquer manifestação de capacidade contributiva também se encontra atrelada à necessidade de lei geral e abstrata que institua ou aumente o tributo. Exemplo disso é o “imposto sobre grandes fortunas”, contemplado constitucionalmente (art. 153, III, da Constituição), mas jamais instituído por lei e, portanto, jamais cobrado.

Quando a Constituição de 1988 prescreve que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (§ 1º do art. 145), tem-se uma norma pragmática, que quer significar, segundo Regina Helena Costa, “sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte”<sup>315</sup>. Tal abordagem do comando constitucional, compartilhada pela doutrina<sup>316</sup>, revela-se especialmente relevante na tributação da renda, em que a hipótese de incidência guarda intensa proximidade com a personalização e a gradação econômica do ônus.

Nesse sentido, e com todas essas ressalvas, dada a relevância da capacidade contributiva para a tributação da renda e as questões que suscita em torno do direito contábil, especialmente na adoção do conceito de “valor corrente”, cabe precisar o seu conteúdo, o que se passa a fazer.

### 3.2.2. Valor corrente, prudência e capacidade contributiva

A capacidade contributiva, entendida genericamente como a capacidade de suportar uma parcela dos encargos públicos<sup>317</sup>, tem duas facetas distintas. Conforme exposto por Regina Helena Costa<sup>318</sup>, fala-se em capacidade contributiva *absoluta* ou *objetiva* quando se

---

<sup>314</sup>A posição não é pacífica. Klaus Tipke (Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário, cit., p. 515-527) afirma que “objetivos sociais no mais amplo sentido justificam o desvio do princípio da capacidade contributiva”, embora mencione a igualdade.

<sup>315</sup>COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Ed., 2012. p. 97.

<sup>316</sup>Como evidências nesse sentido: COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva, cit., p. 301; e ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 373.

<sup>317</sup>COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva, cit., p. 300.

<sup>318</sup>COSTA, Regina Helena. op. cit., p. 28.

está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva *relativa* ou *subjetiva* reporta-se a um sujeito individualmente considerado, e expressa a aptidão de determinada pessoa (o potencial sujeito passivo) a absorver o impacto tributário, na medida de suas possibilidades econômicas. Para a autora, a observância à capacidade contributiva é passível de controle judicial, em suas duas acepções<sup>319</sup>. A primeira, mais evidente, na apreciação da constitucionalidade de uma lei tributária genericamente contestada, em razão da noção de capacidade contributiva absoluta aplicável a uma situação hipotética prevista em lei como apta a provocar a incidência tributária. Admitida a faceta *relativa* da capacidade contributiva, também seria permitido ao Poder Judiciário, segundo a autora, examinar *in concreto* o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte<sup>320</sup>.

É que, em relação à acepção *relativa* ou *subjetiva* da capacidade contributiva, pressupõe-se a existência de uma riqueza que possa ser considerada um saldo disponível segundo as condições individuais do contribuinte. Este “saldo disponível” se encontra entre duas balizas: o mínimo existencial e o confisco<sup>321</sup>. Diante de determinada incidência, a capacidade contributiva em seu sentido *subjetivo* não tolera que a tributação ocorra sobre o mínimo de renda necessário à própria sobrevivência do contribuinte, nem que seja utilizada “com efeito de confisco” (art. 150, IV, da Constituição de 1988), de modo a obrigar o contribuinte a se desfazer de sua propriedade, para suportar o gravame.

Possivelmente influenciada por essa concepção subjetiva da capacidade contributiva, parte da doutrina não aceita a recepção pelo direito tributário de normas do direito contábil que permitem a mensuração pelo valor corrente de ativos e passivos, antes da *realização*. De acordo com determinadas interpretações, a capacidade para pagar o imposto de renda tem que ser subtraída da própria renda tributável<sup>322</sup>, que deve estar

---

<sup>319</sup>COSTA, Regina Helena. op. cit., p. 85.

<sup>320</sup>Gisele Lemke subdivide a capacidade contributiva subjetiva ou relativa em abstrata (“quando a graduação do imposto é feita de acordo com a média, de modo que a maior parte dos casos corresponderá aos critérios estabelecidos, isto é, quando a lei institui presunções ou padronizações, com base na capacidade contributiva média”) e concreta (quando os critérios estabelecidos permitem a individualização do tributo para cada contribuinte, de forma a se obter sua capacidade contributiva real”), permitindo-se o controle judicial apenas no primeiro caso. Ver: LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143.

<sup>321</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 284.

<sup>322</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Incorporação de ações no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 102.

disponível para o contribuinte no momento em que é chamado para contribuir com as despesas do Estado<sup>323</sup>.

Não obstante, a acepção que parece mais relevante para o exame de compatibilidade entre a mensuração pelo valor corrente do direito contábil e a capacidade contributiva é a *absoluta* ou *objetiva*. Em primeiro lugar, porque serve como pressuposto ou fundamento da própria instituição do tributo, de modo a restringir a discricção do legislador ao escolher determinados eventos econômicos como hipóteses gerais e abstratas de incidência. Em segundo lugar, porque, dadas as características das normas contábeis baseadas no padrão IAS/IFRS, que concedem uma abertura do custo histórico à mensuração de ativos e passivos pelo seu valor justo em hipóteses normativas muito específicas, não se pode assumir de antemão que a recepção dessas hipóteses para fins tributários venha a privar a pessoa jurídica do seu “mínimo existencial”, ou, inversamente, levá-la ao desfazimento da propriedade para pagar o tributo – tais efeitos eventuais poderiam ser contornados pelo próprio legislador, como ao oferecer alternativas de pagamento do tributo. Ora, como já exposto na Seção 2.2.3, o padrão IAS/IFRS não representa a adoção plena do “conceito econômico de renda” ou da “renda-acrécimo”, caso em que o confronto com a capacidade contributiva *subjativa* ou *relativa* seria mais próximo. Inobstante se cogitar para fins teóricos que a tributação pelo acréscimo total (todas as realidades tributadas pelo valor justo) alcançaria a igualdade num patamar máximo, em que cada sujeito seria tributado de acordo com o seu rendimento efetivo<sup>324</sup>, a abordagem da questão pelo ângulo *subjativo* da capacidade contributiva pode mesmo justificar a máxima de que “renda boa para distribuir dividendos é renda boa para pagar o tributo”, o que não parece solucionar de todo o caso.

Essas assertivas remontam, pois, ao que se entende como critérios para atingimento pelo legislador da capacidade contributiva *absoluta* ou *objetiva*. Em razão desses critérios é que se poderá responder à questão sobre se o critério da mensuração a valor corrente, nos casos previstos no direito contábil, pode atender ou não ao princípio da capacidade contributiva, independentemente da realização.

---

<sup>323</sup>ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 299.

<sup>324</sup>TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*, cit., p. 482.

O escólio de Pedro Herrera auxilia nessa compreensão<sup>325</sup>. Para o autor espanhol, de um ponto de vista “objetivo” da capacidade contributiva, a tributação da riqueza disponível exige três requisitos cumulativos: a) que o gravame se reduza aos rendimentos líquidos (aspecto material), que pode envolver três técnicas: i) mais restritivo, limitando a dedutibilidade dos gastos necessários para obtenção dos ingressos<sup>326</sup>; ii) mais expansivo, aceitando a dedutibilidade, em princípio, de todos os gastos originados pela atividade empresarial; ou iii) por remissão ao lucro contábil<sup>327</sup>; b) que a delimitação entre os diversos períodos impositivos ou de liquidação não tenha caráter estanque (aspecto temporal), apesar de que a própria ideia de periodicidade possa provocar distorções na capacidade contributiva (como a desconexão de ganhos e perdas distanciados no tempo); e c) que se realize uma valoração adequada, sem submeter a tributação “rendimentos fictícios” (aspecto quantitativo), de modo que: i) o imposto não deve gravar a “capacidade produtiva”, e sim a riqueza efetivamente obtida; ii) não cabe estabelecer presunções *iuris et de jure* que imputem a riqueza meramente “provável” ao contribuinte; e iii) não cabe gravar rendimentos puramente nominais.

Quanto ao primeiro requisito (“rendimento líquido”), de maneira geral não se cogita de ofensa ao mesmo na atual legislação do IRPJ brasileiro, até pelo uso de conceitos indeterminados como o de “despesas operacionais”. Não é enfoque deste estudo avançar no assunto.

Quanto ao segundo requisito (“periodicidade não-estanque”), trata-se de matéria afeta à universalidade, a ser tratada na Seção 3.2.4, advertindo-se agora apenas que, sob este aspecto, a eventual submissão do “valor justo” à tributação dependeria de uma periodicização simétrica das mensurações positivas e negativas do valor.

---

<sup>325</sup>HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons; Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998. p. 116-119.

<sup>326</sup>Ao tratar do “princípio da renda líquida”, Humberto Ávila escreve que “os gastos indispensáveis para o livre exercício de atividade econômica ou para a manutenção da fonte produtora de riqueza devem ser desonerados” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 380). Parece ser essa também a compreensão de Joachim Lang sobre a ideia: “The deductible costs and losses have to be defined as costs and losses caused by an earning activity with the intention to make profit. Hobby losses as the result of a consumption activity cannot be part of the net income” (LANG, Joachim. op. cit., p. 15).

<sup>327</sup>Andrés Báez Moreno rejeita a doutrina que trata do princípio da capacidade contributiva como fundamento da determinação material, uma vez que os ajustes extracontábeis impostos pela lei tributária, distanciando-se do resultado contábil, também se poderiam fundar no mesmo princípio. Assim, a capacidade contributiva não poderia ter a dupla função de fundamentar a determinação material e os ajustes extracontábeis contrários a essa determinação (BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e impuesto sobre sociedades*, cit., p. 136).



Assim, no terceiro requisito da capacidade contributiva “objetiva”, que pressupõe “valoração adequada” e “efetividade dos rendimentos”, deve-se situar o estudo da compatibilização tributária do critério do valor corrente do padrão IAS/IFRS.

O problema da valoração é controvertido na doutrina. Klaus Tipke e Joachim Lang mencionam que “a avaliação de bens materiais estocados é frequentemente demasiado hipotética e especulativa, para poder produzir um verdadeiro valor”, e por isso “só a alienação, a realização do valor no mercado confirma o valor efetivo”, sem violar a capacidade contributiva<sup>328</sup>. Ao revés, Peter Kavelaars entende que a questão de uma avaliação periódica do acréscimo econômico patrimonial não necessariamente representaria um desmerecimento à capacidade contributiva, uma vez que computadas as variações para cima e para baixo, compensando-se; e que, quando da realização efetiva, o eventual ganho já estaria tributado<sup>329</sup>.

Essas concepções estão mais voltadas a uma hipotética tributação total da renda-acréscimo, e não diretamente endereçadas ao uso do valor corrente segundo o padrão IAS/IFRS, no qual a análise não deve padecer de radicalismos.

Afinal, conforme Andrés Báez Moreno, o padrão IAS/IFRS segue, como regra geral, o princípio do custo histórico, e somente para determinados ativos e passivos (casos de determinados instrumentos financeiros, propriedades para investimento e ativos biológicos) e sob determinadas condições de mensuração, permite as mensurações “a valor justo”, sendo ainda mais restritos os casos em que permite que tal valorização possa ter efeitos sobre o resultado do exercício<sup>330</sup>. Mesmo reconhecendo o “perigo” de uma extensão no ambiente contábil à utilização do valor justo para uma grande quantidade de ativos (que exigiriam renovada atenção do legislador), o autor questiona a necessidade de negar eficácia fiscal a estes, na medida em que os contadores passaram a aceitar que determinados ativos, em determinados contextos, diante da existência de mercados confiáveis e transparentes, podem ser revalorizados antes de um ato de realização<sup>331</sup>.

Tomás Cantista Tavares vai ainda mais fundo na questão, ao explorar as técnicas de mensuração do valor justo no padrão IAS/IFRS, que conferem credibilidade ao

---

<sup>328</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. op. cit., p. 215.

<sup>329</sup>KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Eds.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 127-133.

<sup>330</sup>BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 483.

<sup>331</sup>Id. Ibid., p. 485.

reconhecimento contábil<sup>332</sup>. Segundo o autor português, para alguns ativos, transacionados em mercados organizados, quando o *mark-to-market* se imponha imediatamente (certos ativos financeiros) ou envolva avaliações mais simples, os custos de transação são baixos, e mesmo negligenciáveis, e o justo valor é concludente. Noutros casos, porém, os custos da avaliação casuística e direta podem ser muito elevados, e a própria norma contábil pode dispensar a mensuração, como visto na Seção 2.2.3.

Ainda sobre os reflexos de uma valoração do acréscimo patrimonial não-realizado, critica-se a potencial situação de iliquidez do contribuinte, que no limite o obrigaria a realizar o ganho para pagar o imposto sobre tal valoração. A doutrina estrangeira também responde a esse argumento, com contundência. Tomás Cantista Tavares sustenta que a tributação pelo *fair value* do padrão IAS/IFRS não colapsa a empresa no médio prazo e não suprime a propriedade privada, no longo prazo<sup>333</sup>. Além disso, defende que uma coisa seria a iliquidez, situação de ausência de libertação de meios monetários para o pagamento do imposto, e outra, bem diversa e mais grave, o confisco, quando haja efetiva necessidade de se vender o ativo para se pagar o imposto. Para o autor, a denominada *iliquidez*, fenômeno patente na tributação do patrimônio, em casos de valorização (ou desvalorização) muito intensa pode ser corrigida pelo sistema tributário, por meio de mecanismos legais para atenuar a carência financeira; por exemplo, através do pagamento plurianual do imposto correspondente ao “valor justo”. É o que ocorre atualmente, por exemplo, na tributação de lucros auferidos por intermédio de controlada domiciliada no exterior; ainda que tributáveis antes da sua efetiva disponibilização à controladora brasileira (realização), a Lei nº 12.973/2014 permitiu o pagamento do imposto na proporção dos lucros distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder (considerada uma distribuição mínima presumida)<sup>334</sup>.

Outra situação de uso tributário do “valor justo”, e que não tende a conduzir a um estado de iliquidez, seria o instituto dos preços de transferência, um “enxerto do justo valor no sistema fiscal de realização”, segundo Tomás Cantista Tavares, em que se corrigem fiscalmente os preços declarados em transações sob relações especiais<sup>335</sup>.

Em tese, a *iliquidez* também pode ocorrer sob o critério da realização. Andrés Baes Moreno lembra que uma coincidência total entre imputação temporal e a afluência de

---

<sup>332</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 509.

<sup>333</sup>Id. Ibid., p. 501-503.

<sup>334</sup>Arts. 77 a 95 da Lei nº 12.973/2014.

<sup>335</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 507.

meios líquidos para pagamento do imposto somente seria possível mediante o regime de caixa, então a crítica aqui deveria ser contra a ideia de periodicização<sup>336</sup>. Não por outro motivo, para atenuar ao menos em parte tais problemas, permite-se a dedutibilidade fiscal das chamadas “perdas no recebimento de créditos” (créditos inadimplidos), sob determinadas condições, pelo art. 9º da Lei nº 9.430/1996.

Ainda quanto aos efeitos econômicos tidos como perniciosos da adoção fiscal do valor corrente, Peter Kavelaars contrapõe que a adoção pura do critério da realização também poderia conduzir a um efeito econômico deletério, conhecido como *lock-in effect*: a retenção de circulação de patrimônio para evitar a tributação, ainda que existissem razões econômicas ou sociais para tanto<sup>337</sup>.

Em razão de todos esses válidos contrapontos, a “valoração adequada” não surge como um componente que, em nome da capacidade contributiva, impeça de plano a absorção fiscal da mensuração a valor corrente segundo o direito contábil.

Finalmente, quanto à questão de a capacidade contributiva *objetiva* impedir a tributação de uma renda não-efetiva, ou “sujeita a evento futuro e incerto”<sup>338</sup>, parte da doutrina tributária aparenta preferir a renda *realizada*, a impedir que a tributação atinja eventos econômicos que não revelem as condições de *certeza e segurança*<sup>339</sup>.

A essas ponderações, recupere-se que, além das condições específicas de avaliação, o conceito de “valor justo” no padrão IAS/IFRS, para mensurar a receita decorrente de ativos mantidos em estoque antes do ato de venda, propagou-se em linha com a ideia de que o mérito está muito mais na atividade de produção que na de venda<sup>340</sup>. Trata-se, na maioria, de casos nos quais reconhecer a receita só quando da venda (quase uma decisão unilateral, dada a liquidez do seu mercado) poderia até significar dar o arbítrio à gestão da empresa para decidir o momento de mostrar resultados.

Somado à demarcação de hipóteses e de condições específicas para não-utilização do custo histórico, prevalece no padrão IAS/IFRS, ademais, o princípio da representação fidedigna. Segundo Amparo Navarro Faure, como este princípio pretende adequar o

---

<sup>336</sup>BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 479.

<sup>337</sup>KAVELAARS, Peter. op. cit., p. 127-133.

<sup>338</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal, cit., p. 273-274.

<sup>339</sup>POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 58-59. (Série Doutrina Tributária, v. 7).

<sup>340</sup>Uma exceção importante no padrão IAS/IFRS seria a reavaliação de bens do ativo imobilizado, mas esta, como se viu, não é mais permitida pelo direito contábil brasileiro.

benefício contábil à situação econômica real da empresa, e assim proteger os interesses de todos aqueles sujeitos que se relacionam com a empresa, inclusive a Fazenda Pública, “a harmonização entre normas fiscais e contábeis deve ser cada vez maior precisamente na aplicação do princípio da capacidade contributiva”<sup>341</sup>.

Nesse diapasão, mais “perigosa” à capacidade contributiva que o uso do valor corrente nessas hipóteses poderia ser a aceitação pela lei tributária do chamado “conservadorismo contábil”. Este, como se viu na Seção 2.2.4, não se confunde com o princípio da prudência, em que a Estrutura Conceitual procura esclarecer que a supervalorização *deliberada* de passivos e gastos ou as subavaliações de ativos e ingressos não observa o princípio da representação verdadeira e adequada. Ao impor uma certa resistência à ativação e ao reconhecimento de ganhos, e obrigar à constituição de provisões para riscos e gastos, representativos de antecipações de gastos futuros (prováveis, mas não totalmente *certos* ou *seguros*), poderia a adoção tributária do “conservadorismo” representar uma ameaça mais clara à capacidade contributiva *objetiva* que o próprio valor justo<sup>342</sup>.

Percebe-se a tendência do legislador tributário brasileiro de rejeitar o conservadorismo. É o caso da vedação à dedutibilidade fiscal, no regime do lucro real, “de qualquer provisão”, exceto as denominadas “provisões” para o pagamento de férias e décimo-terceiro salário de empregados, e provisões técnicas (inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/1995). A seu turno, a Lei nº 12.973/2014 representa um marco de rejeição do próprio princípio contábil da prudência, ao recusar efeitos fiscais às imparidades e estabelecer que “para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável” (art. 59). Outro exemplo é o dos bens de pequeno valor (considerados aqueles de valor unitário não superior a R\$ 1.200,00), cujos custos de aquisição deixam de ser ativados, para serem reconhecidos como despesas operacionais dedutíveis do próprio período em que incorridos (art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014).

---

<sup>341</sup>No original: “En la medida en que la evolución de las normas contables permita una aproximación cada vez mayor a la realidad económica de la empresa, la armonización entre normas fiscales y contables debe ser cada vez mayor en aplicación precisamente del principio de capacidad económica” (NAVARRO FAURE, Amparo. *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, cit., p. 156).

<sup>342</sup>Nesse sentido: BÁEZ MORENO, Andrés. op. cit., p. 122; e NAVARRO FAURE, Amparo. op. cit., p. 166.

Caberia então ao legislador identificar em matéria tributária aquelas normas do direito contábil que revelem, ou não, as condições de efetividade e segurança impostas pelo princípio da capacidade contributiva. Como se sabe, o legislador da Lei nº 12.973/2014, neste ponto, optou por se manter no ambiente que já conhecia, ao prestigiar o critério da realização e estabelecer a neutralidade tributária do “valor justo” e do “valor presente”, como dimensões do valor corrente contábil.

Não obstante, não existiriam, segundo se viu, motivos teóricos no conceito de capacidade contributiva que impedissem, por completo, uma cuidadosa tributação do valor corrente. Mais complexas, ao contrário, seriam as relações da capacidade contributiva com o princípio da prudência segundo um viés altamente conservador, mas a essas relações a Lei nº 12.973/2014 também ofereceu respostas, como a vedação à dedutibilidade do *impairment*.

O exame da compatibilidade entre o princípio da igualdade e os princípios do direito contábil baseados no padrão IAS/IFRS não se encerra no enfoque da capacidade contributiva. Deve-se perquirir ainda os princípios da generalidade e da universalidade.

### **3.2.3. Generalidade. As diferenças internas do direito contábil**

O Sistema Tributário Nacional, plasmado na Constituição Federal de 1988, desdobra a eficácia da igualdade de maneira específica na tributação da renda. É o que prescreve o inciso I do § 2º do art. 153, da Constituição de 1988, segundo o qual o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Assim como no caso da capacidade contributiva, dessume-se que os princípios citados não são absolutos<sup>343</sup>, e desse modo comportam exceções, devidamente justificadas, como ocorre, outra vez, nas normas tributárias indutoras. Seria o caso da tributação regressiva do imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras, que busca estimular a poupança popular. Daí o caráter principiológico dos “critérios” trazidos pelo dispositivo constitucional, que também requerem a edição de lei que os concretize.

---

<sup>343</sup>SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 28, p. 283-285, 2012.

Especificamente quanto à generalidade, Ricardo Mariz de Oliveira entende que esta pressupõe o tratamento de todas as situações sob uma norma geral, aplicando-se a todos os contribuintes; apesar de não ser equivalente à isonomia, desta se aproxima porque resulta em tratamento igual entre os patrimônios<sup>344</sup>. Expressa Luís Eduardo Schoueri que a tributação deve partir “de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação”<sup>345</sup>. Em essência, ao sugerir que os que possuem a mesma capacidade contributiva devem ser tributados igualmente, aproxima-se a generalidade da igualdade *horizontal*.

Nesse sentido, segundo Wolfgang Schön, diferenças quanto à origem da renda, à forma legal da empresa ou à natureza dos ativos e passivos do contribuinte não devem conduzir a diferentes cargas tributárias se não se justificam por diferenças de capacidade econômica; da mesma forma, os direitos de escolha por determinado tratamento, concedidos a apenas um grupo de contribuintes, podem violar o princípio da isonomia<sup>346</sup>.

Com base na ideia de igualdade horizontal, é de notar que Tomás Cantista Tavares, ao defender a tese da aceitação fiscal do valor justo, ressalva que esta não se compagina com a sua extensão a todos os sujeitos. Quanto ao “valor justo”, o autor defende a sua absorção tributária apenas para as companhias abertas (com títulos cotados em bolsa): estas não o utilizariam apenas para fins de elisão fiscal, uma vez que o próprio mercado de capitais confere incentivos a que forneçam a informação mais verdadeira ao investidor<sup>347</sup>. Esse argumento, aliás, remete à defesa da dependência entre os balanços contábeis e fiscais, visto na Seção 1.2, como um mecanismo indireto de governança corporativa, em que a tributação seria um custo a evitar a tentação do gestor a “exagerar” na contabilização pelo *fair value*.

Já no caso de empresas fechadas e de pequena ou média dimensão, além do custo excessivo, entende o autor que o justo valor serviria, muito provavelmente, para forjar o imposto a pagar, pela abusiva manipulação desta variável, aberta e indeterminada, em especial na mensuração de ativos sem cotação oficial (*mark-to-model*). Porém, concede que se a utilização do padrão IAS/IFRS resultar de uma *escolha* da própria empresa

---

<sup>344</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 253-255.

<sup>345</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 263.

<sup>346</sup>SCHÖN, Wolfgang. *International accounting standards – a “Starting Point” for a Common European Tax Base?*, cit., p. 16.

<sup>347</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 485.

fechada, empreendendo o esforço de apropriação e assimilação do padrão por razões próprias, deixaria de haver uma violação à igualdade<sup>348</sup>.

Como se viu na Seção 2.1.2.3, a convergência dos padrões contábeis brasileiros ao padrão IAS/IFRS trouxe significativa proximidade entre ambos, em razão de o arcabouço legal brasileiro estender o processo às sociedades em geral e aos respectivos contabilistas responsáveis pela sua escrituração. Apesar disso, remanescem algumas diferenças entre os Pronunciamentos do CPC adotados com base no padrão IAS/IFRS (inclusive no caso do Pronunciamento destinado às pequenas e médias empresas) e disposições hauridas das normas legais, em particular a própria Lei nº 6.404/1976, o Código Civil, e as Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009.

Para ficar em exemplo já citado, prevê-se a mensuração a valor justo de propriedades para investimento, no Pronunciamento CPC 28, mas não na Lei nº 6.404/1976, cujo art. 183 tem redação exaustiva das hipóteses de mensuração de ativos; e o teste periódico de recuperabilidade dos ativos (*impairment*), previsto em Pronunciamentos do CPC e na Lei nº 6.404/1976 (art. 183, § 3º, I), não o é no Código Civil (art. 1.187). Outro exemplo, mencionado na Seção 2.2.2, diz respeito às denominadas Combinações de Negócios: enquanto a Lei nº 12.973/2014 permite a amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura à pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com tal ágio (art. 22), o Pronunciamento CPC 15 traz conceitos de “aquisição” e “adquirente” específicos para a contabilidade e potencialmente distintos ao jurídico, e que podem não ser seguidos por determinadas sociedades às quais não se aplicaria a norma técnica<sup>349</sup>.

Em casos análogos, podem surgir práticas contábeis que se distingam em razão das características jurídicas das sociedades que as adotam. Por hipótese, uma sociedade por ações *fechada* pode não realizar a opção por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas (art. 177, § 6º, da Lei nº 6.404/1976), e neste caso poderá não estar sujeitas em suas demonstrações individuais ao mesmo padrão aplicável às sociedades por ações *abertas*. Na linha preconizada por Tomás Cantista Tavares, apenas quando realizada tal opção é que, em nome da igualdade com as companhias abertas, as companhias fechadas poderiam ser

---

<sup>348</sup>TAVARES, Tomás Cantista. op. cit., p. 495-496.

<sup>349</sup>Não constitui objeto do presente trabalho tratar da controversa questão acerca dos limites do Poder Judiciário para estender tratamento fiscal a terceiro não contemplado pela norma legal (“legislador positivo”).

tributadas pelo padrão IAS/IFRS, se este fosse o caso. Em contrapartida, sociedades limitadas, não caracterizadas como de grande porte, e nem sujeitas às disposições da Lei nº 6.404/1976, poderiam ser tributadas segundo padrões contábeis distintos aos das companhias fechadas.

Devido a possíveis diferenças em razão da ampla natureza das sociedades alcançadas pelo processo de positivação contábil, Renato Nunes aduz que o ordenamento jurídico brasileiro ainda não prevê as condições necessárias para uma absoluta harmonização dos padrões contábeis brasileiros ao padrão IAS/IFRS, o que “em matéria de tributação poderia dar lugar, no mínimo, a uma ofensa ao princípio da igualdade”<sup>350</sup>.

Ocorre, assim, que nem todos os contribuintes poderiam estar em situação equivalente, caso se aceitasse a incidência tributária sobre os resultados puros e simples aplicados segundo as normas do novo direito contábil baseado no padrão IAS/IFRS. Essa situação exigiria do legislador um ônus adicional, se é que viável, de identificar as diferenças para justificar um tratamento tributário distinto a contribuintes que, mesmo em situação econômica equivalente, seguissem normas contábeis diversas em razão do seu tipo societário ou da classe de ativos de sua propriedade.

#### **3.2.4. Universalidade. A consideração dos fatores positivos e negativos da renda. As limitações à compensação de prejuízos fiscais**

A universalidade, também prevista no art. 153, § 2º, I, da Constituição de 1988, “exige que se tribute todo o aumento patrimonial ocorrido no período previsto em lei, por inteiro e em conjunto, sem fracioná-lo e novamente sem distinguir as espécies de rendas e proventos, ajustando-se, assim, ao princípio da generalidade”, nos dizeres de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>351</sup>.

O princípio da universalidade explica a incidência do imposto de renda independentemente “da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”, conforme o § 1º do art. 43 do Código Tributário Nacional. Significa que a capacidade

---

<sup>350</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 233.

<sup>351</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 256-258.



contributiva pode ser colhida pelo imposto onde quer que se manifeste; se na escrituração mercantil, deve compreender todas as mutações no patrimônio que é seu objeto<sup>352</sup>.

Em um primeiro momento, isso leva a que o resultado contábil que constitua o ponto de partida da base de cálculo do imposto de renda permita o mais amplo reconhecimento não apenas de receitas e ganhos, como das despesas e perdas associadas à geração da renda do período.

O lucro real, uma das bases de cálculo possíveis do IRPJ<sup>353</sup>, leva em conta uma confrontação mais ampla entre fatores positivos (receitas) e negativos (custos e despesas) para identificação da mutação patrimonial no período-base. Para Ricardo Mariz de Oliveira, a ingerência do princípio constitucional da universalidade, que requer essa confrontação mais ampla durante o período-base, empurra o legislador e o aplicador da lei primeiramente para o lucro real, sendo a base arbitrada aplicável quando a base real não puder ser aferida ou comprovada, e a base presumida aquela aplicável por escolha do contribuinte<sup>354</sup>.

Isso por si só não revela um caráter *superior* do lucro real, como se este, por partir do lucro contábil, fosse *mais verdadeiro*. Porém, na verdade, a compreensão do lucro real, que começa no lucro líquido contábil do período de apuração, apurado com observância das leis comerciais, e ajustado pelas adições (de despesas indedutíveis, por exemplo), exclusões (de receitas não-tributáveis, por exemplo) ou compensações (de prejuízos fiscais, por exemplo) prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto<sup>355</sup>, é especialmente relevante na análise da compatibilidade entre a tributação segundo o conceito de “valor corrente” do padrão IAS/IFRS e o princípio da igualdade, plasmado na universalidade.

É comum pensar que a adoção para fins tributários do padrão internacional de contabilidade de mensuração de ativos e passivos a valor justo e a valor presente poderia *penalizar* o contribuinte, pela antecipação de incidências sobre uma base econômica ainda não completamente realizada. Contudo, os ajustes decorrentes do conceito de valor corrente do padrão IAS/IFRS podem ser tanto positivos, como negativos. A técnica de

---

<sup>352</sup>PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*, cit., p. 538.

<sup>353</sup>O lucro real é um regime optativo ou pode ser obrigatório, se presente alguma das situações previstas na legislação. O art. 14 da Lei nº 9.718/1998 arrola as pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real, dentre as quais aquelas “cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses” (inc. I).

<sup>354</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 402-404.

<sup>355</sup>Conforme o art. 247, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda –RIR/99).

mensuração baseada no “valor presente” obsta um reconhecimento contábil linear das transações a prazo, como ocorre nas transações à vista, e busca retratar o “valor do dinheiro no tempo”<sup>356</sup>. Para tanto, destaca os juros embutidos nessas transações, de modo que sejam apropriados “como receitas ou despesas financeiras”, conforme o caso (item 23 do Pronunciamento Técnico CPC 12 - Ajuste a Valor Presente, aprovado pela Deliberação CVM nº 564/2008 e pela Resolução CFC nº 1.151/2009). Ao extremo, como as receitas e custos e despesas associadas a ativos e passivos de longo prazo ou com efeitos relevantes seriam reconhecidas de forma diluída no tempo, à medida que apropriadas a valor presente, haveria a situação até mesmo de organização da gestão de contas a receber e a pagar das empresas como “aliada” de planejamentos tributários, como se chegou a sustentar<sup>357</sup>.

Seja como for, a universalidade, especialmente no caso do direito contábil segundo o padrão IAS/IFRS, recomendaria homogeneidade de tratamento tributário ao valor corrente dentro de um mesmo período-base. A indedutibilidade das variações negativas do valor justo ou do valor presente, por exemplo, quando se pretendesse tributar as variações positivas, feriria a universalidade e tornaria permanentes as diferenças entre os balanços contábil e fiscal que, segundo o critério tributário da realização, seriam apenas temporárias (ver Seção 2.3).

Em um segundo momento, colocar-se-ia a questão de como tratar as perdas com ajustes do valor corrente de ativos e passivos entre períodos de apuração distintos. A consideração dos fatores positivos e negativos da renda segundo o padrão IAS/IFRS, somada à periodicização, leva ao problema do tratamento dos prejuízos fiscais entre os exercícios.

A legislação brasileira traz uma abordagem bastante restritiva ao tema, uma vez que limita a redução do lucro real de cada período de apuração, a título de compensação de prejuízos fiscais acumulados, em trinta por cento (art. 42 da Lei nº 8.981/1995)<sup>358</sup>.

---

<sup>356</sup>Para mais detalhes de como se contabilizam essas operações: IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. op. cit., p. 114.

<sup>357</sup>RIBEIRO, Ricardo Lodi; TAVARES, Adriana Clemente de Souza. O planejamento fiscal pela metodologia de Ajustes a Valor Presente – AVP introduzida pela Lei nº 11.638/2008. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei nº 11.638/2007*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 437-460.

<sup>358</sup>O STF definiu pela constitucionalidade da “trava” no Recurso Extraordinário nº 344.994/PR (Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJe 27/08/2009), entendendo que a Lei nº 8.981/1995, ao permitir o aproveitamento de prejuízos fiscais, apenas concedeu um benefício fiscal. Porém, o Tribunal poderá voltar ao tema, exatamente para examinar as violações ao princípio da igualdade, conforme repercussão geral reconhecida no Agravo Regimental no RE 591.340/SP (Relator Min. Marco Aurélio, DJe 01/04/2014).

Segundo Andréa Lembruguer, essa opção brasileira, que prima pela praticabilidade e pelos objetivos arrecadatários, abre mão, em um claro *trade-off*, de objetivos anticíclicos ou estabilizadores que poderiam permear o imposto de renda, no sentido de enxugar recursos da economia em momentos de intensa atividade econômica e admitir a compensação dos prejuízos em momentos de recessão, estimulando a assunção de riscos pelas empresas<sup>359</sup>. Sob o ângulo jurídico, para Humberto Ávila, uma periodicidade *estaque*, que acaba por impedir a compensação de prejuízos anteriores, “conduz a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes (que praticam atividades que envolvem risco maior e demandam período maior de investimento até que os resultados positivos comecem a surgir) e de determinadas situações (como aquelas que envolvem reestruturações societárias)”, e assim violaria o princípio da igualdade<sup>360</sup>.

Ainda que não se chegue ao ponto de eliminar qualquer possibilidade de limitação à compensação de prejuízos fiscais, fato é que, como examinado na Seção 2.3, a menor distância entre o novo direito contábil baseado no padrão IAS/IFRS e o direito tributário implicaria uma diminuição das diferenças temporárias entre as bases fiscais e contábeis dos ativos e passivos. Porém, para esse efeito se concretizar de maneira a obedecer à universalidade, especialmente em uma escrituração contábil receptiva a flutuações baseadas em conceitos como o de “valor presente” e “valor justo”, seria indispensável que a legislação tributária em vigor, caso recepcionasse estes conceitos, fosse alterada para permitir de maneira mais ampla a compensação de prejuízos verificados entre exercícios.

### **3.3. Discriminação de competências tributárias**

#### **3.3.1. Conceitos ou tipos constitucionais. A expressão “renda”**

A existência de conceitos ou tipos na discriminação constitucional das competências tributárias representa assunto profundamente debatido, e não se pretende detalhar aqui todos os seus pressupostos, mas apenas sublinhar aspectos relevantes da discussão para este estudo. Ocorre que parte da doutrina entende que a Constituição

---

<sup>359</sup>LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2004. p. 219-220; 230.

<sup>360</sup>ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros Ed., 2011. p. 76.

trabalha com conceitos, como o de *renda e proventos de qualquer natureza*, de forma que o legislador federal não possuiria liberdade para instituir o tributo com base em conceito diverso. Para outra parte da doutrina, não há um conceito de renda previsto na Constituição, e sim um tipo, cabendo ao legislador complementar precisar o seu alcance. A discussão se reflete na possibilidade de aproximação da renda tributável àquela baseada no padrão IAS/IFRS.

Tanto o conceito como o tipo têm em comum serem abstratos, mas se distinguem, em essência, de duas formas. Em primeiro lugar, conforme Misabel Derzi, os tipos representam *ordens fluidas*, “que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos aos quais se estende”<sup>361</sup>, o que faz com que se abram a uma evolução no tempo, pela substituição dessas notas características. Já os conceitos se caracterizariam por uma rígida soma de elementos distintivos<sup>362</sup>, daí o seu conteúdo mais fechado. Em segundo lugar, distinguem-se pelos métodos de aplicação; enquanto no tipo se fala em “inclusão” e “exclusão”, conforme o objeto nele se enquadre, ou não, no conceito cabe apenas a subsunção<sup>363</sup>.

A importância prática de indagar sobre a predominância de tipos ou conceitos no sistema de discriminação de competências tributárias consiste em saber se o legislador complementar poderia ou não trazer uma definição de renda que observasse a evolução do direito contábil, a partir da convergência ao padrão IAS/IFRS.

Para os defensores da existência de “conceitos” na discriminação de competências, a Constituição não teria se limitado a indicar espécies tributárias possíveis de instituição pelo legislador, mas também teria indicado os aspectos materiais do tributo. Com isso, consagrou em conceitos fechados a segurança jurídica necessária a certos setores jurídicos (como o direito tributário e o direito penal), ao contrário de outros setores (como no direito civil, nas normas relativas a contratos), em que haveria maior espaço aos tipos. Ademais, a opção por conceitos decorreria, no Brasil, da rigidez da discriminação de competências, como manifestação do federalismo, a reclamar competências privativas que evitem a bitributação e a promiscuidade entre tributos distintos. É esta a posição doutrinária de

---

<sup>361</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, cit., p. 70.

<sup>362</sup>ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 176.

<sup>363</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 266.

Misabel Abreu Derzi<sup>364</sup> e, em sentido semelhante, a de Humberto Ávila, ao diferenciar o conceito constitucional de *renda* de outros como *patrimônio*<sup>365</sup>, e a de Paulo Ayres Barreto, ao destacar a rigidez do sistema de competências e identificar o conceito constitucional de renda como “acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo” entre ingressos e desembolsos<sup>366</sup>.

Roberto Quiroga Mosquera investiga as diversas acepções da palavra “renda” no texto constitucional e distingue, no sistema de discriminação de competências, os tributos que incidem sobre o valor da mutação de elementos patrimoniais em si mesma (visão estática, como ocorre no caso do IPVA, do IPTU e do ITR), daqueles que incidem sobre o valor da mutação que constitui um acréscimo de patrimônio (visão dinâmica, como no caso do ICMS, do IPI e do IR), de forma a alcançar o conceito constitucional de renda como o de um acréscimo de elementos patrimoniais que representam *riqueza nova*, ou seja, que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existentes da pessoa, nem são uma mera reposição ou permuta<sup>367</sup>.

Como se vê, a doutrina que parte da premissa da existência de conceitos constitucionais na discriminação de competências se ocupa também de identificá-los. Essa identificação, para diversos autores, sugere que a Constituição Federal, quando se refere a termos jurídicos já conhecidos na legislação infraconstitucional, absorve estes conceitos prévios<sup>368</sup>. Especificamente, entende-se que o art. 43 do CTN não desbordaria do conceito constitucional de renda<sup>369</sup>. Aliás, mesmo os que defendem a existência de um “tipo

---

<sup>364</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, cit., p. 136-137; e DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real: contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (Orgs.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013. v. 2, p. 413-414.

<sup>365</sup>ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*, cit., p. 75.

<sup>366</sup>BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 70-72.

<sup>367</sup>MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 95-96; 118-119.

<sup>368</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 173-175.

<sup>369</sup>BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, cit., p. 73; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*, cit., p. 108.

constitucional de renda” não deixam de reconhecer a influência do Código na redação adotada pelo constituinte<sup>370</sup>.

Ainda na mesma linha, entendem outros autores existir um conceito preexistente de direito privado, que, se alterado neste ramo, não deve ser considerado como uma alteração constitucional. Para José Maria Arruda de Andrade, um exemplo disso seria a definição de serviço do Código Civil (anterior ao atual, inclusive) e a outra definição de serviço utilizada no Código de Defesa do Consumidor, que inclui as prestações de fazer e outras operações, como as de crédito: não se deveria pressupor que a Constituição tenha utilizado a posterior definição do CDC<sup>371</sup>. Paulo Ayres Barreto não vê nisso uma “eternização de conceitos”: de um lado, a significação de um conceito constitucional exurgirá no processo interpretativo, após a verificação de sua recepção pela nova ordem estabelecida, com base em sua aceção jurídica preexistente; de outro lado, conceitos positivados pelo constituinte e decisões por ele tomadas são passíveis de alteração pelos mecanismos previstos no próprio texto constitucional (emendas)<sup>372</sup>.

Note-se que, em muitos casos, essa abordagem tem sido a acolhida pela jurisprudência tributária do Supremo Tribunal Federal. Para ficar em apenas dois exemplos, tem-se o caso em que o STF afastou a então previsão do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que havia ampliado o conceito de faturamento, para fins de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, de modo a envolver a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. O STF assentou como conceito de faturamento, já conhecido da legislação infraconstitucional, apenas “o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa”<sup>373</sup>. E em outro julgado, mais recente, o STF decidiu que a referência ao “valor aduaneiro” no art. 149, § 2º, III, *a*, da Constituição, base de cálculo da instituição da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as importações pela Lei nº 10.865/2004, implicou

---

<sup>370</sup>SANTOS, Ramon Tomazela. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, cit., p. 271.

<sup>371</sup>ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito, cit., p. 197.

<sup>372</sup>BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008. Tese (Livro-Docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 79-84.

<sup>373</sup>Recurso Extraordinário nº 346.084/MG, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 15/08/2006.

utilização de expressão “com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação”<sup>374</sup>.

Em linha contrária, outros autores sustentam que o constituinte de 1988 trabalhou com expressões fluidas, típicas, ao definir competências tributárias. Fernando Aurelio Zilveti ressalta a própria exigência de lei complementar para conformar melhor o tipo, ajustando a segurança jurídica à necessidade de a lei tributária acompanhar o movimento dinâmico da economia e captar novas riquezas reveladas por negócios jurídicos modernos, complexos e plurais<sup>375</sup>. Luís Eduardo Schoueri critica a interpretação estática preconizada pela doutrina dos conceitos, o que exigiria do aplicador da lei verdadeira “arqueologia jurídica”, reunindo todas as leis em vigor quando da edição de cada emenda constitucional<sup>376</sup>. E Raquel Cavalcanti Machado reconhece a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, porém não tão intensa, de modo a também entender que caberia ao legislador complementar dar os contornos definitivos da competência tributária, por meio de conceitos que evitem sobreposições, a partir das características tipológicas do texto constitucional<sup>377</sup>.

A despeito da qualidade e seriedade das discussões, cuja inteira profundidade não poderia ser capturada por este estudo, Humberto Ávila alude (inobstante a menção ao conceito de renda) à necessidade de uma revisão teórica da discussão “tipo x conceito”, para que as regras de competência sejam “interpretadas mediante regras de argumentação que privilegiem os seus significados mínimos decorrentes da prévia existência de regras de uso ordinário ou técnico”, e as hipóteses legais de incidência contenham “aquilo que corresponda ao essencial da relação obrigacional tributária”<sup>378</sup>.

Nesse sentido, acolhe-se para os fins do presente estudo a posição de que a Constituição encarta conceitos que privilegiam significados mínimos dos termos empregados. Essa abordagem incorpora as vantagens do conceito como garantia de segurança jurídica ao contribuinte, pois o legislador não poderá tentar afastar-se dos limites semânticos. Da rigidez da repartição de competências se infere que este significado

---

<sup>374</sup>Recurso Extraordinário nº 559937/RS, Relatora Min. Ellen Gracie, Relator p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 16/10/2013.

<sup>375</sup>ZILVETI, Fernando Aurelio. O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF. *Revista Direito tributário Atual*, São Paulo, v. 25, p. 75-82, 2011.

<sup>376</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 776.

<sup>377</sup>MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. 2013. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 253-254.

<sup>378</sup>ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 172.

mínimo do conceito deve ser tal que permita não o confundir com nenhum dos outros conceitos constantes da Constituição, como entre “renda” e “patrimônio”, porque já existem tributos específicos sobre cada um. Ao mesmo tempo, da combinação com outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva e, especificamente no caso do imposto de renda, os da generalidade e universalidade, infere-se também que este significado mínimo pode ser o mais amplo possível, para que a partir deste núcleo o legislador detalhe os elementos essenciais da hipótese de incidência.

No caso específico do conceito de renda, que mais interessa ao estudo, reconhece-se razão a Victor Borges Polizelli, quando não vê na Constituição de 1988 subsídios inequívocos que evidenciem a preferência do constituinte por um conceito particular de renda<sup>379</sup>.

Em recente julgamento, por maioria de votos do Plenário, o STF reconheceu a existência de um conceito constitucional pressuposto de renda, ainda que não necessariamente depreendido de diplomas normativos de hierarquia inferior, mas que represente um “conteúdo semântico mínimo”<sup>380</sup>. Do voto-vista do Ministro Cezar Peluso no caso se extrai que o campo semântico da palavra “renda” envolve as notas de ganho e de acréscimo, e que “não é lícito tomar por renda – que tem conformação conceitual mínima – nenhum pressuposto de fato que desencadeie outras competências, tal como ‘receita’, ‘faturamento’, ‘lucro’, ‘patrimônio’, nem pressuposto de fato que não desencadeie competência alguma (e.g., meros ingressos ou simples trânsito de valores)”.

Em outros termos, o “significado mínimo” de renda na Constituição não seria tão específico a ponto de permitir a utilização de apenas uma teoria, “renda-produto” ou “renda-acréscimo”, na sua concreção, podendo referir-se a apenas uma, ou a ambas. Tampouco este conceito leva necessariamente ao ponto de preconizar o critério da *realização* para a incidência do imposto. Este seria o papel da lei complementar, na definição prevista na Constituição<sup>381</sup>, em observância conjunta aos princípios

---

<sup>379</sup>POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*, cit., p. 142-143.

<sup>380</sup>RE 208526, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2013, DJe 30/10/2014.

<sup>381</sup>Constituição Federal de 1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.



constitucionais, dos aspectos componentes da hipótese de incidência do imposto<sup>382</sup>, como se passa a ver na Seção 3.3.2.

### **3.3.2. Renda tributável na legislação infraconstitucional**

#### **3.3.2.1. Digressões em torno do art. 43 do CTN**

O art. 43 do Código Tributário Nacional executa a tarefa de lei complementar proclamada pela Constituição e estabelece que o imposto tem como fato gerador “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Os trabalhos acadêmicos buscam reunir as posições doutrinárias acerca do art. 43 do CTN para uma aproximação didática, desmembrando o dispositivo em tiras definitórias de seus elementos (“renda e proventos de qualquer natureza”, “disponibilidade econômica ou jurídica” e “aquisição” dessa disponibilidade), para depois lhe atribuir um sentido único.

Nesse diapasão, no tocante à própria definição legal de “renda e proventos de qualquer natureza”, parte da doutrina entende que o fato gerador do imposto sempre diz respeito a um acréscimo patrimonial, seja ele os proventos mencionados no inciso II, uma vez que “não compreendidos no inciso anterior”, como estabelece a redação, seja ele proveniente “do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, como previsto no inciso I do art. 43<sup>383</sup>, enxergando-se no termo “produto” do inciso I também o sentido de “incremento patrimonial”<sup>384</sup>.

Outra linha apresenta que o Código teria estabelecido uma distinção: o inciso I cuidaria da renda como fruto ou produto periódico extraído de uma fonte permanente,

---

<sup>382</sup>No presente trabalho, acolhe-se a denominação “hipótese de incidência” para contemplar a formulação hipotética, prévia, abstrata e genérica, contida na lei, do fato concreto tributável, na esteira da lição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 53).

<sup>383</sup>Neste sentido: MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 113; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 41.

<sup>384</sup>CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 36-37.

segundo a teoria da “renda-fonte” ou “renda-produto”; e, apenas no inciso II, cuidaria de acréscimo patrimonial<sup>385</sup>, para consagrar a teoria da “renda-acréscimo”.

Como demonstra Luís Eduardo Schoueri, nenhuma das teorias alcança sozinha todos os fenômenos sujeitos ao imposto de renda<sup>386</sup>. A adoção isolada da teoria da “renda-acréscimo patrimonial” deixa de reconhecer legitimidade à exigência do imposto sobre rendimentos individualmente considerados, como o imposto de renda na fonte dos não-residentes. E a adoção isolada da teoria da “renda-produto” deixa de explicar a tributação dos ganhos de capital e dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como ganhos em loterias e jogos, em que inexistiria uma “fonte permanente”. Daí o acerto da segunda corrente, que reconhece no CTN a acomodação de ambas as teorias<sup>387</sup>.

Não obstante, devido à inflexão deste estudo sobre o imposto das pessoas jurídicas, é suficiente considerar que renda tributável significa acréscimo patrimonial, apurado entre períodos distintos. Nesse sentido, cumpre compreender ainda o sentido de “patrimônio”, cujo acréscimo poderá ser tributado.

Buscou-se no direito privado a primeira e mais tradicional acepção, a prestigiar, ainda que não deliberadamente, o caráter de sobreposição do direito tributário.

Para Brandão Machado, patrimônio seria sempre uma universalidade de direitos (“a posse também é direito”)<sup>388</sup>, conforme depreendida do direito privado. Por isso, entendia o “acréscimo patrimonial” como um acréscimo de direitos reais e pessoais, como previsto no art. 57 do então vigente Código Civil, e que atualmente seria equivalente à disposição do art. 91 do Código Civil de 2002, ao tratar da universalidade de direito como “o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”<sup>389</sup>.

Ricardo Mariz de Oliveira, também secundando o conceito de patrimônio do direito civil, estabelece, no entanto, uma distinção em relação aos demais autores, ao sustentar que

---

<sup>385</sup>Neste sentido: COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 27-30; e ANDRADE, Cesar Augusto. O momento da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 21, p. 174-175, 2007.

<sup>386</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica, cit., p. 243-246.

<sup>387</sup>Não se aborda aqui a denominada “teoria legalista”, segundo a qual renda é aquilo que a lei definir. O conceito de renda para fins tributários sempre advém de lei; a questão é se tal conceito legal é válido ou não, diante dos fundamentos jurídicos que compõem o ordenamento.

<sup>388</sup>MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN, cit., p. 101.

<sup>389</sup>Neste sentido: BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica, cit., p. 179; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*, cit., p. 91.

as causas de produção de acréscimo patrimonial, sujeitas ao imposto de renda, devem ser *internas* ao patrimônio, geradas e manejadas por ele ou por seu titular, distintas de causas exclusivamente *externas* a esse patrimônio, como aumentos de capital e doações<sup>390</sup>.

Já Luís Eduardo Schoueri observa que, mesmo dentro do direito privado, há mais de uma acepção para o termo “patrimônio”, como a encontrada na legislação societária<sup>391</sup>. De acordo com o autor, as novas regras contábeis inseridas pela Lei n 11.638/2007 passaram a entender o patrimônio da empresa sob uma perspectiva eminentemente econômica, e não mais civil, como forma de adaptação das demonstrações contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

Realmente, o patrimônio encerra um conteúdo dinâmico, que reflete as transformações sociais<sup>392</sup>. Se é assim, não há por que recusar, *a priori*, a verificação do acréscimo patrimonial segundo uma noção de patrimônio apreendida do direito contábil, ainda que voltada ao conteúdo econômico e não idêntica à da lei civil. Porém, isso ainda não significa uma recepção plena do direito contábil segundo o padrão IAS/IFRS para fins do imposto de renda, pois a análise do art. 43 do CTN se completa com outros elementos.

Gisele Lemke divide em três as correntes em torno da expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”: unificadora, dicotômica atenuada (esta, perfilada por Alfredo Augusto Becker, mas que na prática reduziria a disponibilidade econômica à jurídica) e dicotômica radical<sup>393</sup>.

Sob a abordagem unificadora, Brandão Machado considerava desnecessária a menção à disponibilidade “econômica” no CTN, pois a única relevante seria a jurídica, que implicasse um “acrécimo de direitos”<sup>394</sup>. Neste trabalho, Brandão Machado explica a expressão “disponibilidade econômica” como um resquício da doutrina alemã da

---

<sup>390</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 287.

<sup>391</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica, cit., p. 250.

<sup>392</sup>Para Gilberto de Ulhôa Canto, Ian de Porto Alegre Muniz e Antonio Carlos Garcia de Souza (Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; Ed. Resenha Tributária, 1986. p. 8-9), “é da essência da própria noção de patrimônio a sua variabilidade no tempo”, devido ao dinamismo das relações entre as pessoas e o crescimento vegetativo de certos bens.

<sup>393</sup>LEMKE, Gisele. op. cit., p. 96-100. Ver ainda: ABE, Cesar Henrique Shogi. Disponibilidade econômica da renda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 21, p. 191-210, 2007.

<sup>394</sup>MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN, cit., p 114.

consideração econômica, que inicialmente teria influenciado Rubens Gomes de Sousa ao elaborar o projeto do CTN<sup>395</sup>.

Ainda sob a abordagem dita unificadora, Luís Eduardo Schoueri entende que o legislador complementar dispensou a discussão sobre a diferença entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica, bastando a existência de alguma disponibilidade<sup>396</sup>. E Roberto Quiroga Mosquera, comentando o art. 43 do CTN, também defende a prescindibilidade da referida locução, que não constituiria uma propriedade definitiva da palavra “renda” e da expressão “proventos de qualquer natureza”<sup>397</sup>.

A seu turno, a abordagem dicotômica, que efetivamente distingue a disponibilidade econômica da jurídica, envolve posições diversificadas, com base em critérios específicos adotados.

Um primeiro critério distintivo, exposto por Bulhões Pedreira<sup>398</sup>, seria entre as noções de posse e propriedade: a disponibilidade econômica representaria a posse efetiva e atual do rendimento, quando alguém pode efetivamente tomar e usar o bem, enquanto a disponibilidade jurídica representaria a propriedade, que permite ao titular dela fazer uso ou tirar-lhe os proveitos porque a lei ou o contrato lhe permitem, ainda que não tenha a posse da renda.

Trata-se de uma distinção que acaba por se relacionar a um segundo critério distintivo, para identificar no termo “disponibilidade econômica” uma aproximação ao regime contábil de caixa, e no termo “disponibilidade jurídica” uma aproximação ao regime contábil de competência. Em sentido correlato, Alcides Jorge Costa menciona a primeira posição de Rubens Gomes de Sousa, para tratar a disponibilidade econômica como a obtenção do rendimento ou ganho de capital, e a disponibilidade jurídica, que ocorre quando sucede o fluxo monetário<sup>399</sup>.

---

<sup>395</sup>MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN, cit., p. 105-107. Contudo, em recente pesquisa monográfica, Vinicius Feliciano Tersi (*A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS*, cit., p. 78-84) recupera o histórico de pareceres de Rubens Gomes de Sousa para sustentar que a expressão “disponibilidade econômica” não foi um mero vestígio da consideração econômica, e que a expressão denota termos com alto grau de indeterminação.

<sup>396</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica, cit., p. 252.

<sup>397</sup>MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*, cit., p. 122.

<sup>398</sup>PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, p. 196. Em sentido próximo: CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. op. cit., p. 5.

<sup>399</sup>COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável, cit., p. 33.

Um outro critério distintivo alude à dicotomia entre atos ilícitos e lícitos, para dizer que a disponibilidade “econômica” seria a posse do dinheiro ou da coisa representativa do aumento patrimonial, quando a origem dessa posse não seja regida pelo direito, em oposição à disponibilidade “jurídica”<sup>400</sup>.

Afora essa última aproximação, passível à crítica de voltar-se unicamente à circunstância de origem do fato causador do acréscimo patrimonial, surgem relevantes para os propósitos deste trabalho as demais distinções entre “disponibilidade econômica e jurídica”, uma vez que admitem tanto o regime de caixa ou a posse do rendimento para fins de verificação da renda tributável, como o princípio da competência (ou a propriedade do rendimento). Resta verificar, pois, na completude da expressão “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” de renda, a extensão com que se pode trabalhar os princípios da competência e do valor corrente. Em síntese, parte-se da linha de que a convergência do direito contábil ao padrão IAS/IFRS permite lançar um novo olhar para a locução empregada pelo art. 43 do CTN, emprestando-lhe um sentido definitório, especialmente para tratamento dos aspectos temporais decorrentes do reconhecimento e mensuração da renda – em suma, das diferenças temporárias.

### **3.3.2.2. “Aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” e realização da renda.**

#### **Conteúdo no art. 43 do CTN**

Como visto, há ainda um outro aspecto que completa a ocorrência do fato gerador do imposto e que, para os fins do trabalho, deve ser sopesado: a *realização da renda*.

Sob uma perspectiva semântica, setores da doutrina passaram a entender que a necessidade de realização da renda estaria abarcada na cláusula “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” de renda, prevista no art. 43 do CTN<sup>401</sup>. Para Alcides Jorge Costa, uma vez que “disponibilidade” é qualidade do que se pode dispor, no sentido de empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar, “quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser

---

<sup>400</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 301-302.

<sup>401</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal, cit., p. 273-274; CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. op. cit., p. 40.

empregada, aproveitada, utilizada, etc.”, o que afastaria a tributação da renda “virtual” ou “não-efetiva”, como a mera valorização de imóveis<sup>402</sup>.

Sob uma perspectiva histórica, Edvaldo Brito apresenta que a apreensão do conceito de realização pelo art. 43 do CTN se formou a partir de pelo menos duas decisões da Suprema Corte dos Estados Unidos<sup>403</sup>. No caso *Stratton's Independence vs. Howbert*, de 1913, renda foi entendida como “o ganho derivado do capital, do trabalho ou de ambos combinados, sempre que se entenda incluído o benefício ganho através da venda ou da conversão de capital”, porque os incrementos de valor não realizados não são renda; bem assim não o seria “o aumento do valor dos bens antes da realização de tal valor através da venda ou conversão dos bens”. E, no caso *Eisner vs. Macomber*, de 1920, incluiu-se o requisito da separação da renda (*severance test*), entendendo a Suprema Corte que, no caso do recebimento de dividendos em ações bonificadas (*stock dividends*), não havia realização de renda para o acionista, pois não havia separação do ganho derivada do capital investido, e sim uma continuidade do investimento. Tomás Cantista Tavares também registra que o caso *Eisner* contribuiu em larga escala para a progressiva aceitação da associação entre a noção de rendimento e o arquétipo da realização, mas que, a partir de um caso subsequente (*Helvering vs. Post*, de 1940), a Suprema Corte abandonou a necessidade de ligação constitucional entre o lucro fiscal e a realização, que se passou a assumir como “uma mera regra de conveniência administrativa, sustentada em argumentos de ordem prática”<sup>404</sup>. Seja como for, não há razões para acreditar que o CTN tenha se afastado do pragmatismo, ao optar por um critério de realização na tributação da renda.

Entendida a necessidade de *realização* da renda nesses termos, um pouco mais problemática é a questão de quando a renda deixa de ser virtual, e passa a ser *realizada*, efetiva, de modo que o imposto possa ser exigido.

Não encontra respaldo a ligação necessária entre realização e liquidação, entendida esta como disponibilidade financeira ou conversão em moeda, apesar de que a tributação sob o ângulo contábil do regime de caixa tampouco deixa de ser válida, uma vez que no recebimento dos recursos também se pode pressupor ter havido realização.

---

<sup>402</sup>COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 40, p. 103-107, 1987. p. 105.

<sup>403</sup>BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial, cit., p. 119-120.

<sup>404</sup>TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*, cit., p. 104-106.

Alguns autores entendem como inerente à realização a *separação*<sup>405</sup>. Fernando Aurelio Zilveti define realização como a “certeza do contribuinte de dar como separado do seu patrimônio o bem ou direito cuja alienação vai assegurar a aquisição do ganho”<sup>406</sup>.

Analisando-se mais a fundo, a pressuposição de que a realização estaria vinculada à separação da renda da sua fonte produtora pode restar condicionada por uma abordagem *transacional* do princípio da competência. Ricardo Maitto da Silveira, apesar de entender que não há qualquer menção no CTN ao requisito da *separação* da renda, desenvolve o raciocínio de que não haveria óbice ao legislador ordinário para a concretização do princípio da realização, o que já ocorreria na legislação do IRPJ, que determina observância às leis comerciais e fiscais, e, em especial, ao regime de competência, o qual pressupõe a existência de *troca no mercado* ou o *cumprimento de obrigações legais pela pessoa jurídica*<sup>407</sup>.

Efetivamente, a abordagem transacional, influenciada pela prudência, é relevante para a compreensão do princípio da competência no direito contábil. Segundo definido na lei societária, na determinação do resultado do exercício, serão computados as receitas e os rendimentos *ganhos* no período, independentemente da sua realização em moeda (art. 187, § 1º, Lei nº 6.404/1976). O termo “ganhos” remete a uma transação: venda de bens e serviços, ainda que a prazo, permuta, extinção de uma dívida, e assim por diante. Como visto, tal previsão legal não foi alterada pelo processo de convergência ao padrão IAS/IFRS, que em alguns casos admite concessões ao reconhecimento de resultados segundo o valor corrente de ativos e passivos que lhes deram causa. Na própria legislação tributária se encontram exemplos de normas como as de preços de transferência<sup>408</sup> e de distribuição disfarçada de lucros<sup>409</sup>, as quais, mesmo aplicando conceitos próximos ao de “acréscimo patrimonial econômico” para fins antielisivos, não se afastam da exigência de uma transação que as suporte.

Não obstante, como visto no Capítulo 2, em razão de restrições ao uso do valor corrente e da ampla aplicação das imparidades, as possibilidades de reconhecimento de resultados não-realizados, apresentada pelo padrão IAS/IFRS, não deve ser entendida

---

<sup>405</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal, cit., p. 374. Tratando da aquisição do direito à renda como conceito de direito privado, vinculado à incorporação ao patrimônio do titular: BIANCO, João Francisco. op. cit., p. 180.

<sup>406</sup>ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda, cit., p. 314-316.

<sup>407</sup>SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. *Revista Direito tributário atual*, São Paulo, v. 21, p. 335; 343, 2007.

<sup>408</sup>Arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996.

<sup>409</sup>Art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

como um completo abandono da prudência, e sim como um aprimoramento informacional em relação ao princípio da competência, pela relevância da informação contábil em divulgar fluxos de caixa futuros que não estejam baseados apenas em transações. Na consideração dos ganhos e perdas *verdadeiros*, ainda que *não-transacionados*, residiria esse conteúdo informacional.

Sob a perspectiva do direito tributário, a mera referência a troca no mercado, ou à tradição, no caso da venda de bens, deixa sem resposta uma série de situações contempladas pelo legislador. Uma dessas situações é a do denominado regime de “come-cotas”, que envolve a cobrança do imposto de renda em determinados fundos de investimento em regime semestral, antes do resgate dos investimentos do titular, que vê diminuir a quantidade de suas cotas para provisionar o imposto. Ao tratar desse regime em trabalho monográfico, Daniel Gatschnigg Cardoso aduz que, “ainda que não esteja separado da fonte, a legislação pode fazer incidir IR quando o contribuinte puder acessar o rendimento por ato próprio (“faculdade de adquirir disponibilidade econômica”)<sup>410</sup>. Outro exemplo de tributação dissociada da transação seria a do reconhecimento do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, com base no custo de construção ou de produção dos bens ou serviços, incorrido durante o período (art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/1977).

Em abrangente estudo sobre o tema, Victor Borges Polizelli sustenta que a expressão “aquisição de disponibilidade” contida no art. 43 do CTN alude a um “princípio da realização”, a impedir a tributação do mero evento acréscimo (ou decréscimo) de valor<sup>411</sup>. Para o autor, o momento da aquisição do direito definido segundo os ditames do direito civil, em que se inclui a tradição, é o critério que informa *preferencialmente* a determinação do “evento crítico” relevante para o reconhecimento de receitas e despesas no direito tributário<sup>412</sup>. Apesar de encontrar essa leitura no art. 43 do CTN, ao empreender uma sistematização dos eventos que poderiam ser considerados hipóteses de realização, o autor apresenta o enfoque baseado no “evento crítico”, que se distingue do mero “acrécimo” e privilegia momentos específicos da atividade econômica conforme referenciais mais relacionados à prudência (“conservadorismo”), como é o caso do

---

<sup>410</sup>CARDOSO, Daniel Gatschnigg. *Imposto sobre a renda auferida em fundos de investimento*. São Paulo: MP Ed., 2011. p. 50.

<sup>411</sup>POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*, cit., p. 189.

<sup>412</sup>Id. *Ibid.*, p. 191-192.



conceito de tradição, ou outros como a apuração periódica, típica nos contratos de longo prazo como os mencionados.

Já para Renato Nunes, ao lado do critério tradicional de mensuração segundo o regime de competência, os novos preceitos contábeis valorizam um novo critério baseado no *poder de controle* da entidade ou seu titular de adquirir o direito que corresponda à riqueza, sem sofrer “embaraços” para tanto<sup>413</sup>. Segundo o raciocínio desenvolvido pelo autor, esse *poder de controle* representaria “o direito do beneficiário de dispor de direitos patrimoniais como se titular já fosse”, incluindo-se na definição os chamados direitos potestativos, exercíveis mediante ato unilateral do titular (como a opção de compra de algo), mas também nas situações em que o titular detenha “significativa influência ou facilidade para celebrar um negócio jurídico com outra pessoa”, como no caso de ações amplamente negociadas em bolsas<sup>414</sup>.

Essas conclusões estão estribadas nas lições de Bulhões Pedreira, que associou o “ganho da receita ou rendimento”, corolário do princípio da competência, a dois fatos distintos: a aquisição de um direito patrimonial e a aquisição do poder de dispor do objeto desse direito, que é moeda, ou tem valor em moeda<sup>415</sup>. Para Bulhões Pedreira, o “ganho” de que trata o § 1º do art. 187 da Lei das S.A. pressupõe apenas a existência virtual, não necessariamente efetiva, desses dois fatos; em outras palavras, pressupõe a possibilidade de a aquisição do direito e do poder de dispor do direito ser virtual, e não real.

Como consequência de uma visão que não limita a realização da renda à separação por meio de uma transação se desenvolve o sentido de “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda” no presente trabalho. O art. 43 do CTN incorpora nessa dicção a necessidade de realização da renda, porém estabelece uma dicotomia. A aquisição de disponibilidade jurídica da renda se aproxima do conteúdo *transacional* do princípio da competência e da realização em seu sentido tradicional, que permite o reconhecimento da renda quando ganha segundo as formas do direito privado, independentemente da conversão em moeda. E a aquisição de disponibilidade econômica se aproxima da faculdade de o próprio contribuinte poder realizar a transação e acessar a renda por ato

---

<sup>413</sup>NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade*: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil, cit., p. 270.

<sup>414</sup>Id. Ibid., p. 274.

<sup>415</sup>PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia*: conceitos e fundamentos, cit., p. 489-490.

próprio, e não por *mera probabilidade*<sup>416</sup>. Isso requer a confirmação dessa disponibilidade pela alta liquidez do título, pela possibilidade de *usar e fruir* do bem<sup>417</sup> e pela mensuração objetiva e segura por técnicas de marcação a mercado (*mark-to-market*). Assim, a aquisição de disponibilidade econômica apresenta a renda como certa ao titular, de cujo “poder de controle da renda”, mais que da perfectibilização de um negócio jurídico, depende a realização; onde o “mérito”, para recuperar a doutrina contábil, ou o “evento crítico de realização” está na produção ou na posse, em vez de na venda.

Essa abordagem se relaciona ao sentido objetivo ou absoluto da capacidade contributiva, como analisada na Seção 3.2.2, uma vez que pressupõe a valoração adequada e a efetividade da renda. Ademais, explica não apenas a tributação do regime do “come-cotas” e da produção periódica dos contratos de longo prazo antes da entrega dos bens produzidos, mas também de determinados ativos e passivos avaliados a valor justo segundo o direito contábil, como aplicações em instrumentos financeiros destinadas à negociação ou disponíveis para venda (art. 183, I, *a*, Lei nº 6.404/1976), em casos em que a faculdade de dispor juridicamente da renda compete apenas ao titular. Naturalmente, em razão da universalidade (Seção 3.2.4), essa circunstância depende do reconhecimento da apropriação das variações positivas e negativas do justo valor.

Exclui-se da definição apresentada, portanto, a possibilidade de considerar a tributação decorrente de mero “acréscimo de valor”, como ocorre em geral nas variações cambiais e nas reservas de reavaliação, cuja constituição hoje é vedada. Também não se acomodam a esta leitura outras hipóteses: por exemplo, quando as técnicas de mensuração não confirmarem com segurança e objetividade o valor da transação, como nos ajustes a valor presente, em que a definição da taxa de desconto envolve a eleição de premissas muitas vezes subjetivas, e naquelas mensurações segundo técnicas de avaliação não marcadas a mercado (*mark-to-model*); ou ainda quando o próprio direito contábil não reconhece a disponibilidade da renda, nos casos em que permite a constituição de reservas para evitar que a companhia distribua dividendos em relação a rendas *não-realizadas* (art. 197, § 1º, II, da Lei nº 6.404/1976).

---

<sup>416</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (Coord.) *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 261.

<sup>417</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica, cit., p. 251.

Outros exemplos trazidos pela doutrina auxiliam a testar a aproximação teórica apresentada. Para Renato Nunes, no caso dos ativos biológicos mensurados a valor justo periodicamente conforme o Pronunciamento CPC 29 (uma plantação de eucaliptos, cujo prazo de tempo entre plantação e corte é em média de sete anos), o poder de dispor da moeda antes da alienação, isto é, enquanto o ativo não está “pronto” para venda, é inexpressivo<sup>418</sup>. Aliás, no caso de estoques de produtos agrícolas (“mercadorias fungíveis”), a Lei nº 6.404/1976 já estabelecia a avaliação a preços de mercado (art. 183, § 4º), o que para Bulhões Pedreira se justificava não apenas pela adequada definição do valor em mercados organizados, mas também pela dificuldade prática de uso do custo histórico em bens sujeitos a crescimento, como no caso do gado<sup>419</sup>. E Luís Eduardo Schoueri trata do caso do acionista de uma sociedade anônima, que não tem disponibilidade sobre os dividendos enquanto não houver uma assembleia geral determinando o seu pagamento; mesmo que seja o acionista controlador, na presença de acionistas minoritários, não pode lançar mão dos referidos recursos sem a referida assembleia, segundo as formalidades previstas no direito estrangeiro<sup>420</sup>. Também nestes exemplos, em que não teria ainda ocorrido um evento de realização (ou aquisição de disponibilidade *jurídica*), tampouco se afiguraria verificada a aquisição de disponibilidade *econômica* da renda, na linha apresentada. Devido às restrições encontradas, não se verificaria nos exemplos poder de disposição da renda pelo titular, nem liquidez dos ativos, ainda que eventualmente se considerasse presente o requisito de uma valoração adequada.

### **3.3.2.3. Tributação sem “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda” na Lei nº 12.973/2014: rastreabilidade por meio de subcontas e ganho por compra vantajosa**

Como adiantado na Seção 1.3.3, a Lei nº 12.973/2014 emprestou à necessidade de realização da renda grande prestígio como critério de tributação. Como exemplos de regras desse jaez, estão as que neutralizam os efeitos tributários de ajustes a valor presente – AVP (arts. 4º e 5º) e de avaliações a valor justo – AVJ (arts. 13 e 14)<sup>421</sup>. Tais regras preveem a

<sup>418</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 274.

<sup>419</sup>PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*, cit., p. 500.

<sup>420</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica, cit., p. 252.

<sup>421</sup>No caso da AVJ de instrumentos financeiros decorrentes de operações realizadas em mercados de liquidação futura, o art. 63 da Lei nº 12.973/2014 preservou o tratamento tributário anterior pela liquidação

inexistência de efeitos tributários dos ajustes, enquanto não houver um evento de realização dos respectivos ativos, ou enquanto os respectivos passivos não forem liquidados ou baixados. Essa opção parece ter sido a mais segura, pois dificilmente se alegaria que tais previsões estariam em desacordo com o art. 43 do CTN ou com os princípios constitucionais. Aliás, a neutralidade do valor justo na Lei nº 12.973/2014 se alinha na maior parte à posição interpretativa do art. 43 do CTN apresentada, na medida em que já se justificou o tratamento pelos “critérios subjetivos” que, em maior ou menor grau e na maioria das situações, orienta a definição do valor justo<sup>422</sup>.

Não obstante, no caso das avaliações a valor justo, identifica-se na Lei nº 12.973/2014 ao menos duas situações que podem suscitar discussões.

A primeira delas diz respeito à condição imposta para que o critério da realização seja preservado: a rastreabilidade dos ajustes a valor justo por meio de subcontas na própria escrituração, até a ocorrência dos respectivos eventos de realização dos ativos e passivos relacionados.

Com efeito, o art. 13 da Lei nº 12.973/2014 permite que o ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo tenha a sua tributação diferida, desde que o aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao respectivo ativo ou passivo. Atendida essa formalidade, o ganho decorrente da avaliação a valor justo apenas será tributado à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado. Da mesma forma, o art. 14 da Lei nº 12.973/2014 condiciona a dedutibilidade fiscal da perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo, na medida de sua realização, a que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao respectivo ativo ou passivo.

A regulamentação em vigor define que, para os fins destas previsões, as *subcontas* serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis em último nível, de modo que a soma do saldo da subconta com o saldo da conta do ativo ou passivo a que a subconta está vinculada resultará no valor do ativo ou passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976 (art. 33, *caput* e § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014). O

---

das operações (art. 110 da Lei nº 11.196/2005, no caso de instituições financeiras e similares, e arts. 32 e 33 da Lei nº 11.051/2004, no caso das demais pessoas jurídicas).

<sup>422</sup>SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da et al. Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014. *Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros*, Brasília, n. 1, p. 404, 2014.

controle deve ser individualizado por ativo ou passivo. Se a própria representação contábil individualiza as contas, como no caso de bens depreciables, o controle deverá ser feito com a utilização de uma subconta para cada conta; já se a conta contábil se referir a um *grupo* de ativos ou passivos, a norma administrativa exige, junto com a subconta vinculada ao grupo, um livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado dos ajustes por ativo ou passivo (art. 33, §§ 2º e 3º da IN RFB nº 1.515/2014).

Poder-se-ia questionar se o ideal de simplificação da Lei nº 12.973/2014, ao manter apenas “uma contabilidade” como ponto de partida para apuração do lucro tributável, estaria sendo atingido com a necessidade de tais controles do valor justo *não-realizado*, e mesmo se o ideal de independência da contabilidade, com a necessidade de criação de subcontas para fins fiscais na própria escrituração, realmente estaria sendo observado. Porém, tais questões fugiriam aos limites do estudo.

Sob a ótica jurídica, indaga-se acerca da validade da geração de efeitos tributários dos ajustes a valor justo, no caso de as *subcontas* previstas na Lei nº 12.973/2014 não serem escrituradas, ou serem escrituradas indevidamente<sup>423</sup>. A rastreabilidade, que segundo Tatiana Lopes consiste na “possibilidade de a autoridade fiscal reconstituir a transação a partir da contabilidade, de forma a isolar ou identificar os direcionadores bem como o cálculo do montante deduzido ou tributado de forma específica, transação a transação”<sup>424</sup>, poderia ser obtida de outras formas. No caso das instituições financeiras, por exemplo, que seguem normas contábeis baseadas no padrão regulamentar do Banco Central do Brasil, a mesma IN RFB nº 1.515/2014 permitiu que o controle das variações nos valores dos instrumentos financeiros classificados no ativo circulante, em razão de avaliação com base no valor justo, pudesse ser efetuado “em controles auxiliares”, sem a necessidade de subcontas (§ 3º do art. 158).

Dessa forma, na inexistência ou incompletude de subconta prevista na Lei nº 12.973/2014, e desde que seja possível a rastreabilidade por qualquer outro meio idôneo, entende-se como contrária ao conceito de renda e ao art. 43 do CTN a tributação dos ajustes a valor justo reconhecidos na escrituração mercantil que não corresponderem a aquisição de disponibilidade jurídica de renda, pelo critério transacional da realização, ou

---

<sup>423</sup>BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre alguns aspectos da Lei nº 12.973/2014, cit., p. 87.

<sup>424</sup>LOPES, Tatiana. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 573.

de disponibilidade econômica de renda, pelo critério da faculdade de realização segura e objetiva pelo próprio titular, como apresentado na Seção 3.3.2.2 acima.

Há ainda uma segunda clara situação em que a Lei nº 12.973/2014 desborda do conceito de renda e do art. 43 do CTN segundo a abordagem propugnada: trata-se do denominado “ganho por compra vantajosa”. Estabelece o art. 23 da Lei nº 12.973/2014 que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com *ganho proveniente de compra vantajosa*, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração<sup>425</sup>.

No caso de participações societárias (investimentos) sujeitas ao método de equivalência patrimonial, a Lei nº 12.973/2014 passa a exigir o reconhecimento e a mensuração: a) primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e b) posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa, este definido como o “excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento”<sup>426</sup> (§§ 5º e 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977).

Admita-se a aquisição pela sociedade XYZ, pelo preço total de \$ 200, de 90% das ações da companhia ABC. O patrimônio líquido de ABC seria de \$ 1.000, e o valor justo dos seus ativos líquidos seria de \$ 1.100. A sociedade adquirente XYZ reconheceria investimento de \$ 200 e um “ganho por compra vantajosa” de \$ 790. Esse ganho, que inicialmente seria computado na determinação do lucro real apenas no período de apuração da alienação ou baixa do investimento, passaria a ser tributado, à razão de 1/60 por mês, segundo o art. 23 da Lei nº 12.973/2014, caso a sociedade XYZ absorvesse o patrimônio de ABC, em razão de incorporação, fusão ou cisão.

O problema dessa tributação, ainda que de forma fracionada à razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, estaria na eleição pelo legislador dos eventos de “incorporação, fusão ou cisão” como representativos de “aquisição de disponibilidade econômica ou

---

<sup>425</sup>Potencialmente, em razão das alterações da Lei nº 12.973/2014 nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2004, este “ganho por compra vantajosa” também poderia ser tido como tributável pelas contribuições PIS e COFINS sob o regime não cumulativo no mês do seu reconhecimento.

<sup>426</sup>O Pronunciamento Técnico CPC nº 15 – Combinação de Negócios define a existência de “ganho por compra vantajosa” “quando o preço pago por uma determinada participação em um negócio é inferior ao valor justo dos ativos correspondentes”.

jurídica de renda”. Ao final do período de sessenta meses, a totalidade do “ganho” contabilizado teria sido tributada, ainda que sem uma alienação do investimento, situação que para Ricardo Mariz de Oliveira representaria a tributação de um “ganho meramente potencial”<sup>427</sup>.

Com efeito, tem-se aqui uma situação de mera continuidade, pois tais eventos de reorganização societária, de acordo com Victor Borges Polizelli, não geram a *mudança da posição patrimonial* do contribuinte e equivalem a uma mera troca de ativos<sup>428</sup>. Ao acrescentar-se as dificuldades de mensuração do valor justo líquido dos ativos da investida, e a patente baixa liquidez desses ativos em razão de sua mera permutação patrimonial entre sociedades, tem-se como não caracterizada a aquisição de disponibilidade, econômica ou jurídica, de renda pela sociedade incorporadora ou sucessora, a viabilizar a tributação, ainda que fracionada, do ganho por compra vantajosa.

---

<sup>427</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 365.

<sup>428</sup>POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*, cit., p. 367.

#### 4. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO: ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO CONTÁBIL

Ao continuar o desbravamento de questões dogmáticas fundamentais do direito tributário brasileiro, o presente Capítulo parte para o exame da interpretação, nas relações entre o direito tributário e o direito privado contábil, e da integração no preenchimento de lacunas com base nestas relações. Este Capítulo 4 se apresenta, pois, como uma “dimensão aplicativa” da discussão sobre a aproximação entre o direito tributário e o direito contábil, voltada ao intérprete e ao aplicador da lei, à vista das normas do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária, nomeadamente a Lei nº 12.973/2014.

Para tanto, o Capítulo se subdivide em duas partes.

A primeira, mais direcionada a aspectos teóricos sobre a interpretação e a integração das normas tributárias, divisará na Seção 4.1 diversas questões. Indaga-se acerca das condições teóricas e legais de utilização de princípios do direito contábil baseados no padrão IAS/IFRS para a interpretação de normas tributárias, ou para a sua integração, em caso de lacunas. Nesse mister, considera-se a proibição de analogia gravosa, consagrada no Código Tributário Nacional, e o papel dos juízes tributários como intérpretes do direito contábil no processo de integração da lei tributária. Refuta-se as compreensões simplificadoras do direito tributário como “de sobreposição” em relação ao direito privado, ou como mote para uma “interpretação econômica”.

A segunda parte do Capítulo buscará verificar a extensão da conexão entre direito tributário brasileiro e direito contábil com supedâneo na Lei nº 12.973/2014. No encaminhamento de um trabalho como o presente, entende-se imprescindível submeter algumas das hipóteses discutidas a testes quanto à sua veracidade prática. Assim, a Seção 4.2 do Capítulo se propõe a selecionar determinadas normas do direito contábil, não tratadas de maneira integral ou explícita pela referida Lei nº 12.973/2014, e avaliadas como de aplicação abrangente para a pesquisa. Na linha do pensamento exposto por José Souto Maior Borges, de que só as normas do direito positivo podem infirmar ou confirmar as propostas teóricas, que não podem ser tiradas como enunciados universais por simples intuição<sup>429</sup>, verifica-se com essa inflexão que as eventuais conexões interpretativas entre o

---

<sup>429</sup>BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1999. p. 21-23.



direito tributário e o direito contábil não podem ser obtidas antes da consulta ao direito positivo do país, sua base empírica, em constante evolução.

#### **4.1. Interpretação e integração no direito tributário brasileiro**

##### **4.1.1. Interpretação e integração e o CTN**

Ao veicular as normas gerais de direito tributário, o Código Tributário Nacional se ocupa de dispor como a legislação tributária será *interpretada*, o que é antecipado pelo seu art. 107 e desenvolvido nos artigos seguintes. O *caput* do art. 108 do Código indica os critérios sucessivos (analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público e equidade) a serem utilizados pela autoridade competente para aplicação da legislação tributária, “na ausência de disposição expressa”. Essa dicção remete às lacunas da legislação, e à tarefa do intérprete de *integrá-la*.

Diversas críticas são direcionadas à opção do CTN de *positivar* a atividade de interpretação e de empregar separadamente os conceitos de interpretação e integração.

No primeiro caso, nota-se atualmente uma recusa à admissão de critérios especiais de interpretação em direito tributário.

Na doutrina estrangeira, José Juan Ferreiro Lapatza aduz que “o Direito tributário não é um conjunto de normas isoladas, mas um conjunto de normas que se ‘fundem’ em um mesmo nível com a totalidade do ordenamento”, de modo que ao interpretar as normas tributárias se deveria ter presente a totalidade do ordenamento jurídico<sup>430</sup>. Na mesma linha, José Casalta Nabais afirma que “as normas jurídicas fiscais se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas”, o que não obstará a que a substância econômica dos fatos tributários fosse tomada em conta, mas na medida em que a teoria da interpretação a convocasse<sup>431</sup>.

Especificamente no caso do CTN, Ricardo Lobo Torres considera que as normas do Código são insuficientes, pois relegam o recurso aos princípios gerais de direito, aos princípios constitucionais, à jurisprudência e à própria complementação na via judicial<sup>432</sup>.

---

<sup>430</sup>LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*, cit., p. 87.

<sup>431</sup>NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 211-212.

<sup>432</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 51.

O autor alude a um “pluralismo metodológico” na moderna interpretação do direito tributário: sem a prevalência de um único método interpretativo, mas com recurso a diversos métodos (sistemático, teleológico, histórico, e assim por diante), de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma<sup>433</sup>. Nesse sentido de unidade entre os vários ramos do direito, defende que o método sistemático não é totalmente lógico, pois incorpora uma dimensão valorativa, ao compreender a norma dentro de um sistema jurídico aberto a valores; da mesma forma, a interpretação teleológica não vive só da consideração da finalidade e pressupõe o sistema<sup>434</sup>. Tais considerações, quando se referem à evolução das escolas hermenêuticas e às relações entre o direito tributário e o direito privado, serão retomadas na Seção 4.1.4.

No segundo caso, em que pesam as críticas ao CTN quanto à separação entre interpretação e integração, Paulo de Barros Carvalho considera que o recurso integrativo é um estágio do processo interpretativo e não uma atividade distinta, pois caso contrário todas as leis que apresentassem lacunas não seriam interpretáveis<sup>435</sup>. Com efeito, saber quando se está diante de uma “ausência de disposição expressa”, como alude o art. 108 do CTN, pode ser, esta mesma, uma matéria de interpretação.

A despeito dessas ponderações e de que as distinções entre interpretação e integração possam não ser tão nítidas na prática, a doutrina efetivamente procura especificar os respectivos campos de aplicação. De acordo com José Juan Ferreiro Lapatza, “a interpretação é processo lógico por meio do qual se procura determinar qual é a vontade do legislador, expressa em determinada norma”, o que pressupõe um caso expressamente regulado, ao passo que a integração consiste em “um processo lógico pelo qual se procura determinar qual teria sido a vontade do legislador se houvesse previsto um caso que não tenha levado em conta”, o que pressupõe um caso que não haja sido regulado<sup>436</sup>.

O processo de interpretação recorre à argumentação retórica, aos dados históricos e até a valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto<sup>437</sup>. Nesse passo, ainda que a utilização da “interpretação literal” como critério mandatório nas hipóteses do art. 111 do CTN seja passível de críticas, não se descarta que a interpretação começa no sentido literal da regra jurídica, texto que é. Trata-se da conhecida lição de Karl

---

<sup>433</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*, cit., p. 153-154.

<sup>434</sup>Id. *Ibid.*, p. 157-158.

<sup>435</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 107.

<sup>436</sup>LAPATZA, José Juan Ferreiro. *op. cit.*, p. 91.

<sup>437</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*, cit., p. 33.

Larenz, no sentido de que a interpretação literal é o início e o fim da interpretação: o início, pois as leis são vertidas em linguagem escrita, sendo, portanto, o contato inicial do intérprete com a norma; e o fim, pois, mesmo empregando outros argumentos interpretativos, o sentido final obtido deverá ser necessariamente compatível com o sentido literal<sup>438</sup>. Ao mesmo tempo, como já mencionado na Seção 3.1.3, não se pode imaginar que a tipicidade do direito tributário conduza a um completo fechamento de suas normas, sem margem de abertura interpretativa ou de indeterminação de linguagem.

O processo de integração também se socorre de argumentos e critérios lógicos, mas opera a partir da incompletude da norma (a “ausência de disposição expressa”, como quer o CTN). Conforme Klaus Tipke e Joachim Lang, “chegando o aplicador da lei ao resultado de que não é possível uma interpretação, então deve ele examinar cuidadosamente se o texto legal em vista da finalidade da lei é incompleto”, isto é, se há uma *lacuna*, entendida pelos autores como uma “norma incompleta e/ou defeituosamente formulada”<sup>439</sup>. Em acréscimo, Ricardo Lobo Torres sinaliza que a lacuna apenas se caracteriza quando a incompletude do direito é “insatisfatória”<sup>440</sup>. Fala-se, então, da “integração” como forma de solução de litígios em casos nos quais se reconhece a existência de *lacunas* na norma<sup>441</sup>.

Ainda de acordo com Klaus Tipke e Joachim Lang, para a admissibilidade da obtenção de consequências jurídicas fora do possível sentido literal discutiu-se de um modo geral a *analogia* como a forma fundamental de colmatação de lacunas<sup>442</sup>.

No roteiro do *caput* do art. 108 do CTN, a analogia é o primeiro critério a ser utilizado pela “autoridade competente para aplicar a legislação tributária”, no processo de preenchimento de lacunas legais. Ao mesmo tempo, o § 1º do dispositivo é taxativo ao dispor que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” e estatuir, com isso, a “proibição de analogia gravosa”. Nesse cenário, a Seção 4.1.2 seguinte tratará dos limites do emprego da analogia para recepção de princípios e conceitos do direito contábil no processo de interpretação e integração da legislação tributária.

---

<sup>438</sup>LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*, cit., p. 450-452.

<sup>439</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*, cit., p. 311-312.

<sup>440</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*, cit., p. 33.

<sup>441</sup>ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito*, cit., p. 190.

<sup>442</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *op. cit.*, p. 313.

#### **4.1.2. Proibição de analogia gravosa: limite ao uso da substância econômica do direito contábil para exigência de tributo não previsto em lei. Analogia “não-gravosa” como critério válido de integração**

A consagração pelo § 1º do art. 108 do CTN da proibição de analogia para exigir tributo não previsto em lei representa uma consequência direta da legalidade tributária, corolário da segurança jurídica. Nessa linha, para alguns autores o dispositivo seria até uma redundância do Código<sup>443</sup>.

Na realidade, a previsão legal completa o sistema. Como adiantado na Seção 3.1.4, a vedação do raciocínio analógico quando resultar em exigência de tributo não previsto em lei, estabelecida pelo § 1º do art. 108 do CTN, evidencia a opção do sistema brasileiro por prestigiar a legalidade. Em geral, os argumentos utilizados pela doutrina para fundamentar a proibição da analogia são ligados à segurança jurídica e à legalidade, ao passo que os argumentos em favor da aplicação analógica se voltam à igualdade e à capacidade contributiva<sup>444</sup>. Tomado sob estes últimos fundamentos, o raciocínio analógico busca estender a determinada situação igual tratamento ao de uma situação *análoga*, pois não seria aceitável que duas pessoas com capacidades contributivas equivalentes recebessem tratamento diverso exclusivamente porque uma adotou um caminho não contemplado pelo legislador<sup>445</sup>. Daí a admissão por alguns países do emprego da analogia em matéria tributária, como a previsão de abuso de formas jurídicas na Alemanha – ainda que, como anota Luís Eduardo Schoueri, em casos extremos e, afinal, previstos pelo legislador<sup>446</sup>. No caso brasileiro, todavia, a previsão do § 1º do art. 108 do CTN reafirma a impossibilidade de exigência de tributo não previsto em lei, em nome da igualdade e da capacidade contributiva. Algo que se deveria considerar certo no direito tributário brasileiro, em face dessa norma e do seu prestígio à legalidade, é a vedação de aplicar a analogia para fundamentar a exigência de tributo.

Essa constatação remete outra vez, agora no campo do preenchimento de lacunas, à impossibilidade de sufragar a incidência tributária não prevista em lei no princípio da substância econômica do direito contábil. Um exemplo poderá ajudar a clarificar o ponto. Na versão inicial da Estrutura Conceitual, aprovada pela Deliberação CVM nº 539/2008,

---

<sup>443</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*, cit., p. 124.

<sup>444</sup>ANDRADE, José Maria Arruda de. op. cit., p. 195.

<sup>445</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 362, 2010.

<sup>446</sup>Id. Ibid., p. 364.

descrevia-se a hipótese da entidade que vende um ativo a terceiro mediante contrato que indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro, porém com uma cláusula de compromisso de recompra pelo vendedor depois de um certo tempo, por um montante próximo do valor de venda, mais juros durante o período (§35). Em tais circunstâncias, discorria a Deliberação, reportar a venda conforme a sua natureza jurídica não representaria adequadamente a transação, pressupondo ali a substância econômica de uma operação de financiamento com garantia, em razão da recompra. João Francisco Bianco faz vários reparos a este texto, aduzindo que nada haveria de artificial na compra e venda com cláusula de retrovenda, instituto previsto no Código Civil brasileiro de forma diferente à do mútuo, e que pretender cobrar imposto sobre operações financeiras (IOF) em tais transações seria empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei, o que é vedado expressamente pelo art. 108, parágrafo 1º, do CTN<sup>447</sup>. Dessa forma, o princípio da substância econômica segundo o direito contábil tem relevância em matéria tributária apenas quando o legislador assim o indicar, e não como critério analógico do processo de integração para exigir tributo, “na ausência de disposição expressa”.

Diversa, contudo, seria a questão da aqui denominada “analogia não-gravosa”. Embora, como visto, a analogia não seja admitida quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei, nos demais casos será não apenas um critério válido de integração da legislação, e sim o critério preferencial, segundo a ordem do *caput* do art. 108 do CTN.

Sob a concepção denominada *normativa* dos conceitos contábeis, anunciada na Seção 1.1.5 deste trabalho, cogita-se da identificação de critérios contábeis para completar a norma tributária lacunosa.

A Lei nº 12.973/2014 estabelece, por exemplo, que a amortização de direitos *classificados no ativo não circulante intangível* seja considerada dedutível na determinação do lucro real, atendidos os critérios de relacionamento intrínseco com a comercialização de bens e serviços (art. 41). Na ausência de norma tributária expressa, poder-se-ia completar o dispositivo para entender que o critério de amortização, para fins de dedutibilidade fiscal da despesa, seria o mesmo contábil.

Não se trata de um preenchimento automático, pois se deve reconhecer, antes, nas finalidades e na redação da norma jurídica, a possibilidade de incorporação do sentido original do termo contábil para superação da lacuna. Para usar da expressão de Ricardo

---

<sup>447</sup>BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica, cit., p. 182.

Lobo Torres, quando tratou da admissão da analogia, haveria uma “semelhança notável”<sup>448</sup> entre o caso emergente do exemplo (repercussão tributária da despesa com a amortização de direitos *classificados no ativo não circulante intangível*) e a hipótese escolhida para comparação (critérios de amortização segundo o Pronunciamento CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, aprovado pela Deliberação CVM nº 644/2010 e pela NBC TG 04 (R2)). Ao aceitar os efeitos tributários de amortização de bens segundo determinada classificação contábil (intangível), não há nenhum indicativo de que o legislador tributário não tenha desejado colher a norma contábil em sua inteireza.

Em tais circunstâncias, quando há tal identidade notável entre os casos tomados para comparação, dentro do sentido possível da norma jurídica, não se está realizando a chamada “interpretação extensiva”. A demarcação é relevante, pois a Constituição atribuiu ao legislador a prerrogativa na concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições (§ 6º do art. 150 da CF/1988), o que, segundo algumas correntes, não poderia ficar a cargo do intérprete. É que, como critério aceitável de integração “não-gravosa” no ordenamento tributário brasileiro, a analogia se jungirá, ainda, aos limites da atividade desenvolvida pelo intérprete com poder de autoridade – os denominados “juízes tributários”<sup>449</sup>, cujo papel na aplicação do raciocínio analógico se passa a perquirir.

#### **4.1.3. Juízes tributários como intérpretes do direito contábil no processo de integração da lei tributária**

Há aqui uma questão que aparenta ser de sutil distinção, mas que representa tema de grande complexidade. Dados os propósitos do estudo, será objeto de apertada síntese.

De um lado, há o pensamento de Ricardo Guastini, para quem, “se a lei é lacunar, é inevitável o juiz substituir o legislador”, o que faz o autor ver a integração do direito como “a elaboração de normas implícitas, com o que se preenchem as lacunas”<sup>450</sup>. Luís Eduardo Schoueri coloca em xeque semelhantes posições, ao defender que o primado da legalidade não permite que o intérprete substitua o legislador<sup>451</sup>.

---

<sup>448</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*, cit., p. 106.

<sup>449</sup>Ressalve-se que foge aos limites do estudo discutir sobre o “monopólio” da interpretação do direito tributário pelo Poder Judiciário. Utiliza-se a expressão “juízes”, aqui, na sua acepção mais geral.

<sup>450</sup>GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*, cit., p. 227-231.

<sup>451</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 364.

De outro lado, há o pensamento esposado por Wilhelm Hartz, para quem a tarefa de apurar e preencher lacunas impõe fidelidade à lei, de modo que o juiz deve “de certo modo prosseguir e completar o trabalho de criação do direito do legislador”, assim como este teria decidido, segundo a tendência manifestada na lei, se o caso lhe houvesse sido apresentado<sup>452</sup>. Em semelhante sentido, Klaus Tipke e Joachim Lang entendem que o intérprete não realiza a sua atividade a pretexto de ocupar o lugar do legislador, e sim para ajudá-lo na realização do seu plano<sup>453</sup>.

As distinções podem ser sutis. Mesmo nessa segunda concepção, pode-se não retirar totalmente do intérprete o papel de substituir o legislador, na busca do “espírito” ou da “vontade” deste, quando o sentido e a expressão literal da lei não se harmonizam. Volta-se então à polêmica se interessa saber o que o legislador visava com a lei (teoria subjetiva) ou se haveria uma finalidade objetiva da lei, independente da “intenção” do legislador (teoria objetiva)<sup>454</sup>.

Sem estender em demasia o debate, acolhe-se para os fins do estudo, em coerência com a concepção *descritiva* apresentada na Seção 1.1.5, a possibilidade de utilização pelo intérprete dos conceitos contábeis no entendimento das finalidades próprias das normas tributárias. Em outras palavras, recuperando o já dito, determinados conceitos contábeis podem constituir um ponto de partida adequado para decisões jurídicas, quando estiverem de acordo com os fins cognoscíveis e as ideias fundamentais de uma norma, por meio de *critérios teleológicos-objetivos*, na expressão de Karl Larenz, ou seja, que não dependem de o legislador estar sempre consciente da sua importância para a regulação vazada.

Transpondo essas considerações para a prática processual, constata-se que o recentemente editado Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16/03/2015) prevê que qualquer decisão judicial não será considerada fundamentada se incorrer em hipóteses tais como “se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida”, “empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso” ou “invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão” (incisos I, II e III do § 1º do

---

<sup>452</sup>HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 57.

<sup>453</sup>TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. op. cit., p. 311-312.

<sup>454</sup>Id. Ibid., p. 315.

art. 489). A exigência de motivação diminui a discricionariedade da interpretação e representa um acréscimo aos limites hermenêuticos<sup>455</sup>.

Embora esquemas definitórios com pretensão de completude possam oferecer riscos em direito, vale destacar, por sua abrangência, o pensamento de Judith Freedman sobre o papel dos juízes como “preenchedores de lacunas” na interpretação de normas contábeis para fins tributários<sup>456</sup>. Segundo a autora inglesa, a determinação do sentido das normas contábeis está além da expertise do Poder Judiciário e é uma questão para contadores e empresários, mas isso é diferente da interpretação dessas normas para fins de aplicação da lei tributária, serviço que os tribunais devem entregar, ainda que com apoio pericial.

Freedman propõe, então, quatro grupos de questões em que haveria um papel a ser desempenhado pelos tribunais tributários acerca da matéria. Primeiro, a norma contábil se aplica às transações de algum modo? Aqui estaria o exame das relações entre o direito tributário e o direito contábil, a ser desenvolvido na Seção seguinte. Segundo, a norma contábil, por si só, introduz questões de direito? Aqui há uma circularidade, na interação de princípios contábeis e princípios jurídicos, onde seria muito difícil evitar uma intervenção judicial para saber se as normas contábeis incorporam conceitos jurídicos ou não. Terceiro, há duas ou mais práticas contábeis que poderiam ser aplicadas corretamente, ou nenhuma norma específica, mas somente princípios gerais de contabilidade? Se sim, quais práticas ou princípios são preferíveis para fins tributários? Aqui, quando houvesse duas ou mais regras contábeis que poderiam ser aplicadas na solução de um caso, o tribunal poderia escolher uma delas para fins tributários. E, quarto, a norma contábil é aplicável em um contexto tributário? Esse questionamento realmente gerará dúvidas se qualquer princípio tributário restante poderá substituir as normas contábeis.

Como se percebe, pode existir uma complexa interação entre normas tributárias e contábeis na interpretação e integração das primeiras. Essa percepção desafia o próprio preparo dos órgãos de julgamentos fiscais para lidar com sofisticadas normas contábeis, mas que, ao final, deverá resultar em uma decisão de caráter jurídico, que retrate o desdobramento normativo do direito tributário.

---

<sup>455</sup>MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*, cit., p. 181-182.

<sup>456</sup>FREEDMAN, Judith. Aligning taxable profits and accounting profits: accounting standards, legislators and judges. *eJournal Tax Research*, 7, p. 71-79, 2004. Disponível em: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2004/4.html>>. Acesso em: 19 jul. 2016.



#### 4.1.4. Relações entre o direito tributário e o direito contábil: arts. 109 e 110 do CTN

Para entender os debates acerca das relações entre direito tributário e direito privado, cabe trazer uma consideração inicial sobre a evolução das escolas hermenêuticas, ainda que de maneira abrangente, já que não constitui objeto do trabalho avançar na teoria geral da interpretação.

A jurisprudência dos conceitos propõe um processo de descoberta, pela qual o jurista ordenaria as normas do sistema a partir de conceitos, num todo harmônico<sup>457</sup>. Essa escola teve (e tem) grande importância no direito tributário, por colocar em evidência a interpretação lógico-sistemática. Porém, os exageros do causalismo, aliados à necessidade de se obter receitas após a Primeira Guerra Mundial, são apontados como fatores que conduziram à influência do elemento teleológico na interpretação, a partir da interpretação econômica da norma adotada pelo Código Tributário Alemão de 1919, cujo anteprojeto havia sido formulado por Enno Becker<sup>458</sup>.

A jurisprudência dos interesses propõe, então, a autonomia conceitual do direito tributário, com a vinculação da hipótese de incidência a fenômenos econômicos (e, por consequência, com a admissão da analogia) e a libertação dos métodos de interpretação do direito tributário, em relação ao direito civil. No anteprojeto do CTN chegou a haver dispositivo determinando que “a interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes”, dispositivo que acabou não editado.

Os opositores dessa doutrina se preocuparam com a insegurança jurídica e as tendências fiscalistas que a interpretação econômica poderia gerar. No Brasil, Alfredo Augusto Becker denunciava que a doutrina da interpretação do direito tributário segundo a realidade econômica seria “filha do maior equívoco que tem impedido o direito tributário evoluir como ciência jurídica”, destruindo “o que há de jurídico dentro do direito tributário”, a certeza e a praticabilidade do tributo<sup>459</sup>.

Advém a jurisprudência dos valores, com a recusa à prevalência de um ou outro método de interpretação. A escolha entre os critérios (sistemático ou teleológico) passa a depender da ponderação dos princípios jurídicos diante do bem a ser protegido em cada

---

<sup>457</sup>SCHOUEI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 704.

<sup>458</sup>ANDRADE, José Maria Arruda de. op. cit., p. 202.

<sup>459</sup>BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 117.

caso, de modo que jurisprudência dos valores e jurisprudência dos conceitos passam a exercer, cada qual e em certa medida, papel relevante para a matéria tributária<sup>460</sup>.

As ideias por trás das escolas de interpretação produzem consequências na forma de ver as relações entre o direito tributário e o direito privado, este abrangente tanto do direito civil, do direito societário ou do direito empresarial como do direito contábil, na acepção apresentada neste trabalho.

Uma primeira corrente, aqui denominada *conceitualista* e orientada por dogmas da jurisprudência dos conceitos, sugere que o direito tributário deva partir dos conceitos e princípios preexistentes do direito privado. Segundo Alfredo Augusto Becker, quando o legislador tributário fala de institutos como venda, mútuo, empreitada, locação, sociedade, empréstimo, e assim por diante, “deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico”<sup>461</sup>. Para essa corrente, o direito tributário atua como “direito de sobreposição” em face de outros ramos do direito e se limita a aplicar, sobre institutos, conceitos e formas construídos nesses outros ramos, o consequente tributário que julga cabível<sup>462</sup>. Por ser o direito tributário “de sobreposição” em relação ao direito privado, não seria legítimo que a lei tributária contrariasse a forma jurídica escolhida pelo contribuinte e as normas jurídicas da escrituração contábil, e considerasse, por exemplo, como prestação de serviço o que não é prestação de serviço segundo o direito privado<sup>463</sup>.

Levada a extremos, contudo, essa aproximação relega ao direito tributário um papel subalterno e desconhece que muitas vezes o legislador tributário emprega uma expressão em sentido diverso ao que teria no direito privado. O exemplo citado por Luís Eduardo Schoeuri é o do IPTU, imposto municipal atinente à “propriedade predial e territorial urbana”, nos termos constitucionais (art. 156, III, da CF/88), em que a incidência é estendida à “posse de bem imóvel por natureza” (art. 32 do CTN), conceito diverso ao de “propriedade” no direito civil<sup>464</sup>. Para Paulo Ayres Barreto, os extremos do impedimento das realidades econômica e financeira em relação ao direito tributário estariam na desconsideração de dados econômicos e financeiros efetivamente juridicizados no bojo de

---

<sup>460</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 705.

<sup>461</sup>BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., p. 111.

<sup>462</sup>SANTOS, João Victor Guedes. Direito tributário e justaposição: a contabilidade societária e os limites à neutralidade fiscal. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 193-195.

<sup>463</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*, cit., p. 142.

<sup>464</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica, cit., p. 249.

regra dessa natureza, de modo que reconhecer a unicidade do direito não autorizaria o baralhamento de princípios específicos que regem cada um dos ramos jurídicos<sup>465</sup>.

Uma segunda corrente, aqui denominada *autonomista* e orientada por dogmas da jurisprudência dos interesses, sugere que o direito tributário é autônomo e insubordinado ao direito privado, de modo a poder construir conceitos baseados na substância econômica dos atos praticados. Atribui-se amiúde a Amílcar Araújo Falcão a difusão da ideia de que ao direito tributário interessa precipuamente o resultado econômico (a relação subjacente no fato definido como fato gerador). Segundo escreveu este autor, comporta o fato gerador uma interpretação econômica, “conducente à prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica, nos casos em que uma e outra sejam discrepantes”, de forma a adequar a literalidade do texto normativo à *mens legis*, e isso mesmo diante de atos ou negócios jurídicos válidos em direito privado, como os negócios indiretos<sup>466</sup>. O trabalho do autor ecoava as teorias de Dino Jarach, que buscava definir a autonomia dogmática do direito tributário em relação ao direito civil, fundada na diferença de fontes de relação jurídica (vontade das partes *versus* vontade da lei) e na causa jurídica dos pressupostos de fato (licitude do negócio jurídico *versus* capacidade contributiva)<sup>467</sup>. Não obstante, como escreveu Brandão Machado em prefácio à obra de Wilhelm Hartz, a divulgação feita por Amílcar de Araújo Falcão se baseou na doutrina alemã anterior à promulgação do Código Tributário brasileiro, e não realizava a necessária ressalva de que a teoria que expunha a respeito do critério econômico e abuso de forma era exclusiva do direito positivo alemão de então, e não uma decorrência lógica dos princípios gerais do direito<sup>468</sup>. Na falta de apreensão desse contexto radicaria o equívoco da doutrina brasileira ao enveredar por essa corrente, sem notar a opção de normas do Código Tributário Nacional, como a de proibição de analogia gravosa, por prestigiar a segurança jurídica e a legalidade.

Da dialética entre as duas correntes expostas, resultaria então uma terceira corrente, denominada *teleológica*, que pretende reconhecer nas finalidades específicas da norma tributária a opção por um conceito de direito privado, na linha da jurisprudência dos conceitos, ou por uma *consideração* aberta ao fato econômico, na linha da jurisprudência

---

<sup>465</sup>BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos, cit., p. 266-267.

<sup>466</sup>FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1976. p. 69-71; p. 84.

<sup>467</sup>JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989. p. 129.

<sup>468</sup>MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 25.

dos valores, e não como técnica econômica de interpretação em si mesma, livre e flutuante. Conforme José Maria Arruda de Andrade, na disputa entre os defensores do primado do direito privado e os defensores da autonomia do direito tributário, “a adoção da técnica teleológica seria uma forma de superar o dissídio e legitimar ambas as posições”<sup>469</sup>.

No pensamento depreendido da doutrina relacionada a esta corrente, a “consideração econômica” da norma tributária não é um método especial do direito tributário, mas parte possível da interpretação teleológica da norma, sobretudo quando as leis tributárias regulam fatos econômicos.

De acordo com Klaus Tipke e Joachim Lang, se a qualificação de direito civil coincidir ou for preponderante em relação à finalidade da lei tributária, então o direito civil prepondera, ao passo que se a interpretação teleológica da lei conduzir a um conceito jurídico-tributário diverso, assim esse conceito deve ser interpretado econômico-teleologicamente<sup>470</sup>.

Luís Eduardo Schoueri sustenta caber ao intérprete verificar em que casos o legislador quis se referir a um ato ou negócio jurídico, como pressuposto da tributação, ou a um fato não necessariamente ligado a estes<sup>471</sup>. É possível que o legislador tenha vinculado o fato jurídico tributário a um negócio jurídico, que seria uma situação contemplada por outro ramo do direito. Seria o caso dos impostos sobre a transmissão de propriedade, cuja incidência depende de uma “situação jurídica” (como denomina o inciso II do art. 116 do CTN), qual seja, a celebração de um negócio jurídico que implique *transmissão* da propriedade. Nesses casos o direito tributário atuaria como “de sobreposição”, fazendo incidir a tributação sobre situação já regulada juridicamente, o que obstaria ao intérprete recusar aquele dado jurídico. Outras vezes, porém, segundo o autor, a tributação surgirá desde que ocorram determinados fatos, sejam ou não efeitos de negócios jurídicos, e aqui a própria norma tributária levaria o intérprete a investigar esses fatos. Por trás da consideração econômica, prossegue o autor, cada dispositivo deve ser interpretado à luz de seu contexto e à vista de suas relações com outros dispositivos, tendo em vista sua finalidade. Ainda conforme Luís Eduardo Schoueri, não se poderia, no entanto, concluir pela consideração econômica, quando as circunstâncias, especialmente quando envolverem

---

<sup>469</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. op. cit., p. 205.

<sup>470</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. op. cit., p. 324.

<sup>471</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso, cit., p. 355-359.

o tema da repartição de competências, indicassem a opção do legislador por firmar-se em categorias de direito privado.

Para Fernando Daniel de Moura Fonseca, caso a lei tributária se limitasse a citar um conceito oriundo do direito privado sem explicitar o seu conteúdo, o ponto de partida para a construção de tal conceito seria o conceito originário, mas admite-se a transfiguração quando a interpretação sistemática do ordenamento jurídico assim o exigir, ou quando o legislador tributário o fizer de forma expressa, o que exige identificar em qual sentido os conceitos “externos” foram utilizados pelo legislador tributário<sup>472</sup>.

Assente essa possibilidade de qualificação e requalificação do critério material da norma tributária, desde que em observância aos princípios e competências constitucionais, Rodrigo de Freitas identifica a existência de quatro formas de relacionamento entre os institutos de direito privado e de direito tributário, aqui sintetizadas: i) *recepção do conceito de direito privado pelo direito tributário* (expressa ou implícita), em que se adota o conceito de direito privado, sempre que mencionado pela lei tributária – um exemplo seria o conceito de “lucro” para fins de isenção do imposto de renda (Lei nº 9.249/1995); ii) *transformação do conceito de direito privado para fins tributários*, que se caracteriza pela manutenção do mesmo *nomen juris* do instituto de direito privado, mas com uma segunda natureza jurídica, com conteúdo diferente para o direito tributário – um exemplo seria o tratamento do instituto societário de juros sobre capital como receitas ou despesas financeiras para fins tributários; iii) *aplicação por analogia*, em que o direito tributário não se refere a um instituto de direito privado, porém se aplica este instituto, desde que a analogia não seja gravosa, como já visto; e iv) *interpenetração normativa do direito tributário no direito privado*, nos casos em que o direito tributário cria novos conceitos não previstos no direito privado<sup>473</sup>.

Por sua vez, Luís Eduardo Schoueri e Vinicius Feliciano Tersì apresentam uma “tipologia de conflitos interpretativos” nas relações entre o direito tributário e o novo direito contábil, e que podem ser assim sintetizadas: i) *contraste de conceitos de mesma denominação*, em que o direito tributário contém um conceito cuja denominação também existe na contabilidade, como os conceitos contábil e jurídico de “receita bruta”, em que

---

<sup>472</sup>FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*, cit., p. 92.

<sup>473</sup>FREITAS, Rodrigo de. Ciência contábil e direito contábil: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 426-430.

prevaleceria o conceito jurídico; ii) *alteração de base contábil*, em que o direito tributário “importa” um conceito da contabilidade, bem como métodos de controle contábeis, e lhes dá determinado tratamento tributário, como no caso dos resultados de investimentos avaliados por equivalência patrimonial, em que a norma jurídica traduziria a norma contábil, podendo alterar o seu sentido original, já que a linguagem e o contexto de utilização dos conceitos são diferentes; e iii) *eliminação de alternativa contábil*, em que a contabilidade previa originalmente determinada forma de contabilização, para a qual era atribuído um tratamento tributário correspondente, que continua em vigor, mas a possibilidade de se fazer aquela contabilização não mais existe, como nos casos da reserva de reavaliação e das contas de ativo diferido e de resultados de exercícios futuros, extintas após as mudanças na Lei nº 6.404/1976<sup>474</sup>

Em suma, são muitas as possibilidades aplicativas, e caberá ao intérprete identificar cada caso individualmente para saber quando a norma tributária adotou sentido, alcance ou conteúdo de norma de direito privado, ou quando emprestou a essa norma efeitos tributários distintos, ou ainda quando alterou seu sentido de origem para fins tributários. Tal identificação também se resolve no plano da hermenêutica.

Aqui estão, pois, as razões pelas quais a mera distinção entre finalidades no exame do relacionamento entre direito tributário e contábil, como expostas na Seção 1.1.2 do trabalho, não deve servir metodologicamente como um antagonismo prévio entre os ramos, pois o próprio legislador tributário poderá ter almejado uma aproximação ao conceito do direito contábil, ou então ter conferido a este conceito um efeito tributário diverso.

No caso do princípio contábil da substância econômica, a questão interpretativa consiste em saber se uma determinada norma do direito contábil que se funda no referido princípio foi inequivocamente utilizada pelo legislador tributário com aquele mesmo sentido originário (quando então seria respeitada a legalidade e a segurança jurídica da sua adoção), ou se, diversamente, aquela norma contábil poderia ter sido empregada com sentido diferente para fins impositivos. Não se trata mais de interpretação econômica, mas de interpretação jurídica, baseada na totalidade do ordenamento jurídico e na utilização de métodos de hermenêutica jurídica controláveis.

Ressalva-se, ademais, que, para efeitos da interpretação teleológica, a finalidade da norma tributária não há de ser apenas a arrecadação, pois admitir largamente a

---

<sup>474</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária?, cit., p. 115-126.

consideração econômica de uma norma tributária cuja finalidade se pressupõe arrecadatória significaria a tendência de chegar sempre a uma interpretação que levasse à mais alta carga tributária. Afinal, como visto, a finalidade da norma tributária não é apenas a de arrecadar, e sim que a arrecadação se dê, primeiro, segundo a lei, e também segundo a capacidade contributiva ou mesmo outros objetivos não-arrecadatórios, como a indução econômica. Nesse sentido, também como limite à consideração econômica, são importantes as considerações de Moris Lehner, quando propõe uma ligação entre capacidade contributiva e consideração econômica para interpretação da lei tributária, de modo que a hipótese de incidência tributária também deve ser interpretada, na falta de um sentido próprio do direito tributário para determinado negócio jurídico, a partir da manifestação de capacidade contributiva contemplada pelo legislador<sup>475</sup>.

Sob essa ordem de ideias é que se propõe a compreensão das normas do Código Tributário Nacional que se abrem à discussão sobre as relações entre o direito tributário e o direito privado, este aqui especificado no direito contábil.

Seguindo a competência atribuída à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da Constituição de 1988), o CTN desempenha o papel de dispor sobre como as demais normas do sistema se integram com as tributárias.

Nesse sentido, dispõe o art. 109 do CTN que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

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

Esses dispositivos se abririam para leituras distintas e contrastantes.

De um lado, se lidos os dispositivos isoladamente, o art. 109 poderia sugerir a preferência pela interpretação econômica e pela autonomia da lei tributária, servindo os

---

<sup>475</sup>LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatória. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 704.

conceitos de direito privado para mera “pesquisa” pelo legislador tributário. A exceção, prevista no art. 110, seria no caso de ter havido uma constitucionalização desses conceitos de direito privado, caso em que se aderiria a uma interpretação literal da norma constitucional.

Essa leitura traria um resultado inusitado: haveria uma corrente de sobreposição em relação ao direito privado, como reflexo da jurisprudência dos conceitos, no caso de normas constitucionais; e uma corrente autonomista do direito tributário, como reflexo da jurisprudência dos interesses, no caso de normas infraconstitucionais.

De outro lado, se lidos os dispositivos conjuntamente, prevaleceria o método sistemático, para admitir na legislação tributária infraconstitucional tanto a recepção dos conceitos de direito privado como a sua transformação, conforme o art. 109, mas também para conservar o sentido originário dos termos quando estivessem em jogo conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição, conforme o art. 110.

Nesse caso, não haveria contradição entre os dispositivos. Ao contrário, ambos trabalhariam em favor da segurança jurídica, nos seus respectivos âmbitos de destino. Ricardo Mariz de Oliveira mantém que o art. 110 coloca uma fronteira para o art. 109, “restringindo e manietando o legislador ordinário, assim como o complementar, quando está em jogo a própria competência tributária de qualquer ente público”<sup>476</sup>.

É claro que aqui se poderia voltar ao problema da alteração superveniente dos conceitos de direito privado em seus sistemas de origem. Poder-se-ia fazer referência ao julgamento do STF, que acabou por permitir a incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços quanto ao arrendamento mercantil (leasing) financeiro<sup>477</sup>. Sem entrar no mérito da decisão, o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa, quando menciona a impropriedade de se sustentar a existência da “correta natureza jurídica das operações”, registra que “não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa ser a priori violado por conceitos criados pela função especulativa”. Porém, esse problema estaria mais relacionado à existência e à extensão de conceitos ou tipos no texto constitucional, assunto tratado na Seção 3.3.1 acima, ao passo que o art. 110 do CTN viria apenas a limitar a discricionariedade do legislador ordinário no

---

<sup>476</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, cit., p. 52.

<sup>477</sup>Recurso Extraordinário 547.245, Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, DJe-040.



uso de conceitos de direito privado para alargar a competência tributária e, com isso, prevenir conflitos federativos.

Não sendo matéria de discriminação de competências, no entanto, a leitura do artigo 109 admitiria a mutação e permitiria ao intérprete, mesmo diante de um conceito de direito privado, cogitar de hipótese em que o legislador tenha levado em conta “efeitos tributários” diversos daqueles civis<sup>478</sup>.

Este seria o caso, por exemplo, dos juros sobre capital próprio, cujos efeitos tributários foram tratados pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995. Alegou-se que estes juros seriam equiparáveis aos lucros e dividendos previstos no direito privado, de modo a não se sujeitarem à incidência de contribuições sobre as receitas (PIS e COFINS). Todavia, o Superior Tribunal de Justiça – STJ reconheceu o tratamento tributário específico dos juros sobre capital próprio como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso, pois, segundo o voto do Relator para o Acórdão, Ministro Mauro Campbell Marques, “a legislação tributária é apta a definir seu conteúdo e alcance”<sup>479</sup>. Com efeito, reconhecendo-se os objetivos que presidiram a elaboração do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, no sentido da equiparação do tratamento fiscal das diversas fontes de financiamento das pessoas jurídicas, seria adequado pensar que não tinha o legislador tributário em mente uma categoria própria do direito privado, ao tratar dos efeitos fiscais dos juros sobre capital<sup>480</sup>.

Sob outro viés, quando o art. 10 da mesma Lei nº 9.249/1995 excluiu da incidência do imposto de renda os lucros e dividendos “calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996”, a inteligência do art. 109 do CTN permite reconhecer a opção do legislador tributário pelo uso de conceitos de direito privado (contábil) relativos a lucros, dividendos e resultados, mesmo após estes terem sofrido deformações em seus sistemas de origem, resultantes da convergência ao padrão IAS/IFRS<sup>481</sup>.

Poderá ainda em alguns casos o legislador tributário escolher, na conformação de determinado critério de incidência do tributo, algum conceito contábil, tornando-o, assim, jurídico. De outro modo, como entender a nova regra tributária da Lei nº 12.973/2014, no

---

<sup>478</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 774.

<sup>479</sup>Recurso Especial nº 1.200.492, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 14/10/2015, DJe 22/02/2016.

<sup>480</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 181.

<sup>481</sup>CHARNESKI, Heron. O regime de diferenças temporárias na tributação da renda das pessoas jurídicas e a questão da isenção dos lucros ou dividendos distribuídos, cit., p. 154.

que respeita ao reconhecimento do custo de aquisição de investimentos? Quando a nova redação dada ao art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 pelo art. 2º da lei prevê o triplo desdobramento desse custo entre valor patrimonial, mais ou menos-valia (o “valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos”, de que tratam as regras contábeis) e ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*, aceito pela própria lei o anglicismo), há uma indisfarçável remissão ao novo ordenamento contábil.

Vê-se até mesmo dos exemplos que, no caso do art. 109, a segurança jurídica opera para garantir que a alteração do conceito de direito privado resulte da própria lei tributária, ainda que a definição da existência de uma alteração resulte de atividade interpretativa, na falta de referência manifesta; e, no nível constitucional, para evitar que a pessoa política competente para a instituição de tributos modifique a sua competência, pela mera modificação de conceitos de direito privado.

Daí resulta a posição seguida pelo trabalho, no sentido de que a interpretação sistemática dos arts. 109 e 110 do CTN permite que a lei tributária altere, ou não, as características de institutos de direito privado, para o fim de atribuir-lhe efeitos fiscais diversos, desde que não altere o sentido desses institutos, quando previstos constitucionalmente, para distorcer o sistema de repartição de competências entre as unidades federativas.

Nessa interface, será possível ainda que se encontrem mais proximidades que incompatibilidades prévias entre as normas tributárias e contábeis.

Suponha-se que determinada norma tributária empregue o termo “passivo”. Como é de conhecimento, a noção de passivo está vinculada a obrigações de uma sociedade<sup>482</sup>. Sob o ângulo do direito, costuma-se depreender obrigação de uma relação jurídica, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está vinculado<sup>483</sup>. Sob o ângulo contábil, o Pronunciamento CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes apresenta que as obrigações que geram o reconhecimento de um passivo podem ser: *obrigações legais*, definidas como aquelas que derivam de contrato, legislação

---

<sup>482</sup>O art. 180 da Lei nº 6.404/1976 estabelece uma segregação classificatória em razão do prazo de vencimento das obrigações da companhia, ao prever que *as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior.*

<sup>483</sup>AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 239.

ou “outra ação da lei”; ou *obrigações não formalizadas*, definidas como aquelas que decorrem das ações da entidade que: a) por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades (§10).

À primeira vista, pode parecer que o conceito contábil extrapola o sentido jurídico, ao exigir o reconhecimento de uma “obrigação não-formalizada” em razão, por exemplo, de práticas usuais do seu negócio<sup>484</sup>. A primeira reação poderia ser o descarte do critério contábil. Indo mais adiante, porém, pode-se cogitar de que iniciativas comerciais da empresa criam expectativa nos seus clientes de que assumirá determinada responsabilidade, ainda que legalmente não obrigada (por exemplo, no caso de política de trocas). Essa conduta também poderá caracterizar a noção jurídica de *surrectio*, apresentada por Ruy Rosado de Aguiar como o “nascimento de um direito, sendo nova fonte de direito subjetivo, conseqüente à continuada prática de certos atos”<sup>485</sup>. Nesse caso hipotético, o conceito contábil de “passivo”, não totalmente dissociado de uma apreensão jurídica, pode auxiliar a indicar o caminho desejado pela norma tributária (combate à elisão ou à evasão; incentivo fiscal; simplificação; e assim por diante), e limitar ou não a dedutibilidade de determinada despesa resultante do seu reconhecimento.

O exemplo faz coro às investigações de Andrés Báez Moreno, para quem, em alguns casos, os âmbitos de conflito entre direito tributário e direito contábil podem resultar meramente aparentes, e que é possível, pela lógica própria do direito contábil, interpretar a norma contábil de tal maneira que não dê lugar a conflitos com as finalidades próprias do direito tributário<sup>486</sup>. Em outras palavras, pode ocorrer de os conceitos adotados pela lei tributária corresponderem a uma tradução precisa do direito contábil. Evidentemente, nos casos em que não é possível interpretar a norma tributária pela lógica do direito contábil, de modo a fazer desaparecer o conflito, então se recorre aos mecanismos interpretativos para superar a contradição.

---

<sup>484</sup>O Apêndice A do Pronunciamento CPC 25 traz como exemplo de “obrigação não-formalizada”: *uma loja de varejo tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolso é amplamente conhecida* (exemplo 4).

<sup>485</sup>AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. *Extinção dos contratos por incumprimento do devedor*. Rio de Janeiro: AIDE Ed., 2004. p. 254-255.

<sup>486</sup>BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e impuesto sobre sociedades*, cit., p. 491.

## **4.2. Remissão ao direito contábil na Lei nº 12.973/2014**

### **4.2.1. O art. 1º da Lei nº 12.973/2014 e a conexão com o direito contábil**

A Seção 1.2 deste trabalho discutiu os fenômenos da conexão normativa (ou determinação material) e da conexão concreta (ou determinação formal). O primeiro preconiza que a norma contábil seja aplicada para determinar a base imponible em razão de uma remissão operada pela própria norma tributária, de modo que, na ausência de uma norma tributária de ajuste, as opções realizadas no balanço contábil se mantenham para fins tributários. O segundo preconiza que a norma tributária parta do resultado contábil, desviando-se deste, quando cabível, por meio de normas de ajuste extracontábil, que garantam o atendimento dos objetivos e princípios do direito tributário e acabem evitando os clamores por uma dualidade de balanços, caso apenas a conexão normativa fosse adotada. A presente Seção pretende discutir como essas ideias se revelaram na Lei nº 12.973/2014, quais os limites dessas conexões e, ao final, analisar alguns exemplos concretos de conexão.

De certa forma, o fenômeno da conexão concreta já vinha previsto no Decreto-Lei nº 1.598/1977, nessa parte não revogado pela Lei nº 12.973/2014. Com efeito, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 dispõe que o lucro real é “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária” (*caput* do art. 6º). Este lucro líquido do exercício, ponto de partida do lucro real, deverá “ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial” (§ 1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977) e ser apurado “com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976” (inciso XI do art. 67).

Ocorre que, como visto na Seção 1.3, várias interferências do próprio legislador tributário na forma de contabilizar determinadas operações, para as quais não havia um ajuste extracontábil específico na legislação, reduziram o poder informativo da contabilidade, em sinal de que a conexão concreta entre os “balanços” tributário e contábil não atendia inteiramente às necessidades em jogo.

A Lei nº 12.973/2014 vem consolidar um momento de adaptação da legislação tributária às modificações trazidas pelo direito contábil a partir da convergência ao padrão IAS/IFRS. Em alguns casos, alguns dos quais já analisados, a lei efetivamente blinda os efeitos tributários dessas modificações, por meio de normas expressas de ajuste.

Não obstante, a Lei nº 12.973/2014 continua a ancorar a base de cálculo dos tributos no resultado apurado segundo as normas contábeis, reconhecendo que estas constituem um ponto de partida adequado para a tributação, ressalvados os ajustes expressos na própria lei, e anteriormente a ela.

O art. 1º da Lei nº 12.973/2014 estabelece a propósito que “o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei”.

Uma primeira leitura desse dispositivo sugeriria aceitar que as modificações no âmbito do direito contábil até então em vigor, e não tratadas expressamente pelos demais artigos da Lei nº 12.973/2014, estariam refletidas automaticamente no direito tributário, para os fins dos tributos ali disciplinados. Segundo a metodologia de outras correntes estudadas até aqui, o art. 1º da Lei nº 12.973/2014 representaria uma “abertura cognitiva” do direito tributário à contabilidade<sup>487</sup>, ou, por outra, a incorporação definitiva do fenômeno da conexão normativa no ordenamento tributário brasileiro.

Essa aproximação não é totalmente descartável, mas merece temperamentos. Sob a ótica da maior integração entre os “balanços” tributário e contábil, em que o exemplo mais contundente citado pela doutrina é o da Alemanha, também precursora da ideia de conexão normativa, Luís Eduardo Schoueri assentou a existência de uma diferença entre os modelos alemão e brasileiro de conexão: enquanto na Alemanha as adaptações são feitas sobre o balanço contábil, o que quer dizer que a contabilização de itens do ativo, do passivo e do patrimônio líquido sofre ajustes, daí resultando o lucro tributário, no Brasil os ajustes são feitos a partir do lucro líquido apurado pela contabilidade, mantendo-se intocado o conteúdo das contas do balanço<sup>488</sup>. E para Victor Borges Polizelli, uma vez que o sistema jurídico brasileiro não revela o ideal de unificação dos balanços comercial e fiscal de maneira tão forte e explícita quanto na Alemanha, “o denominado ‘princípio da conformidade com os parâmetros contábeis’ que se instaurou no sistema brasileiro a partir

---

<sup>487</sup>NUNES, Renato. op. cit., p. 215.

<sup>488</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”, cit., p. 187.

do DL 1.598/1977 não recebeu toda a força que o princípio similar alemão concentrou em seu sistema de origem”<sup>489</sup>.

Essas constatações, realizadas em trabalhos de 2012 de seus autores, não se alteram com a edição da Lei nº 12.973/2014. Ao contrário, continua-se exigindo a manutenção de um livro fiscal próprio, agora em meio digital (e-LALUR), para lançamento do lucro líquido do exercício do período-base de incidência e dos seus respectivos registros de ajuste fiscal, “com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes” (§ 1º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, na redação dada pela Lei nº 12.973/2014). No direito brasileiro, portanto, ao mesmo tempo em que se argumenta em favor das vantagens de uma maior simplificação pela adoção de um “balanço único” para fins tributários e contábeis – em tese receptiva aos fenômenos da conexão normativa e concreta – , na realidade o espaço para distanciamentos, por meio de ajustes extracontábeis, permanece bastante significativo, e até maior que antes da própria Lei nº 12.973/2014.

Uma exceção poderia ser a da tributação de lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas no exterior. Aqui a Lei nº 12.973/2014 determina que os lucros do exterior sejam apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio, sem quaisquer ajustes (art. 95).

No âmbito dos lucros obtidos internamente, todavia, a constatação das razões para esse distanciamento não decorre meramente de política tributária ou das características próprias do direito tributário de perseguir finalidades indutoras ou antielisivas, afastando-se do resultado contábil.

Deve-se recordar da radicação constitucional do direito tributário brasileiro, que, como visto no trabalho, levará a um afastamento da possibilidade de atribuição de efeitos tributários a norma emanada do direito contábil, sempre que houver uma antinomia entre essa previsão e os princípios e regras constitucionais que informam o sistema tributário nacional.

Dessa forma, a remissão da Lei nº 12.973/2014 ao direito contábil é possível e até desejável diante dos ideais de simplificação do sistema, mas desde que resulte de uma opção do legislador pela recepção do sentido técnico do conceito ou da norma contábil no

---

<sup>489</sup>POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*, cit., p. 122.

seu sistema de origem, e desde que não represente violação aos fundamentos constitucionais do sistema tributário nacional, examinados sob as vertentes da segurança jurídica e da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva e da discriminação de competências tributárias. Não atendidas essas condições, o desvio do direito tributário em relação ao direito contábil não apenas será possível, como necessário, mesmo na ausência de uma norma expressa de ajuste.

Presentes essas considerações, as situações adiante tratadas representam espaços para investigação prática da remissão a critérios de reconhecimento e mensuração do direito contábil pela Lei nº 12.973/2014. Demonstra-se que, não obstante os limites jurídicos identificados, pode não ter sido totalmente tímida a legislação tributária em determinados contextos de aproximação ao direito contábil. Ao não trazer uma previsão ou um ajuste exposto ao resultado contábil, admite-se que em determinadas situações a Lei nº 12.973/2014 conectou efeitos tributários a determinados critérios havidos do direito contábil posterior à convergência ao padrão IAS/IFRS.

#### **4.2.2. Estoques (Pronunciamento CPC 16)**

O Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009 (alterada pela Deliberação CVM nº 624/2010) e pela Resolução CFC nº 1.273/2010 (NBC TG 16(R1)), estabelece o tratamento contábil para os estoques e, em particular, para a determinação do valor de custo a ser mantido como ativo até o seu subsequente reconhecimento no resultado, em confrontação com as receitas correlatas (§1).

De acordo com a norma, os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor (§9), entendido o valor realizável líquido como o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda (§6). A prática é consistente com o princípio da prudência, para não manter no ativo valores que normalmente não seriam recuperados pela venda ou uso. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído (§28, Pronunciamento CPC 16).

Edison Carlos Fernandes nota que o Pronunciamento contábil sobre estoques não foi tratado pela Lei nº 12.973/2014, mas ressalva que as diferenças entre o tratamento

contábil e a disciplina tributária atual são muito pequenas e até mesmo, em certos casos, desprezíveis<sup>490</sup>.

Efetivamente, nota-se que, de acordo com a disciplina contábil acerca dos critérios de valoração, o custo dos estoques deve ser atribuído pelo uso do critério *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado, e o mesmo método deve ser aplicado a todos os estoques de natureza e uso similares na entidade, não sendo admitido o critério *Último a Entrar, Primeiro a Sair* (UEPS) (§25, Pronunciamento CPC 16). Da mesma forma, na legislação tributária já existente, o valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (art. 295 do RIR/99).

Poder-se-ia cogitar, na verdade, de uma influência inversa do direito tributário na contabilidade, caso o contribuinte não mantivesse sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, inclusive com apoio em mapas de absorção ou rateio (“custeio por absorção”). É que, neste caso, a legislação tributária impõe a avaliação dos estoques por arbitramento fiscal dos custos, que deverá ser reconhecido na escrituração mercantil (arts. 294 e 296 do RIR/99), a despeito de não ser essa uma metodologia prevista no Pronunciamento CPC 16.

Quanto à redução dos custos do estoque ao *valor realizável líquido*, a Lei nº 12.973/2014 estendeu o tratamento fiscal de *provisão indedutível*, na mesma linha de não aceitar fiscalmente a imparidade do imobilizado, ao dispor que “para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável” (art. 59).

A despeito dessas circunstâncias, caberia destacar um ponto do Pronunciamento CPC 16, não tratado pela Lei nº 12.973/2014, de potencial impacto tributário: os denominados “custos de ociosidade”. Isso porque, de acordo com a norma contábil, a alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Nesses casos, os custos fixos não devem ser alocados para aumentar o custo dos estoques no ativo e, em vez disso, devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos (§13, Pronunciamento CPC 16).

---

<sup>490</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL*: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014, cit., p. 144.



Para Edison Carlos Fernandes, este procedimento teria sido tacitamente adotado pela legislação tributária, e poderia ter impacto nos tratamentos tributários relacionados ao custo, ao reduzir o valor dos estoques para o resultado antes mesmo da venda nos casos de ociosidade ou baixo volume de produção; em outras palavras, tal como na normativa contábil, “o controle do estoque pela capacidade normal de produção foi recepcionado pela legislação tributária”<sup>491</sup>.

Embora este efeito possa representar apenas uma diferença temporária, faz sentido a assertiva, uma vez que a legislação tributária até então em vigor já determinava a avaliação dos produtos em fabricação e acabados “pelo custo de produção” (art. 294, RIR/99), e a ociosidade, típica de níveis anormais de produção, poderia levar a um desvio da manutenção desse custo em estoques no ativo, a caracterizar uma “perda” dedutível fiscalmente quando incorrida, e não apenas quando da venda (§34, Pronunciamento CPC 16).

#### **4.2.3. Instrumentos financeiros híbridos (Pronunciamento CPC 39)**

O Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, aprovado pela Deliberação CVM nº 604/2009 e pela NBC TG 39(R3), estabelece princípios para apresentação de instrumentos financeiros como passivo (títulos de dívida) ou patrimônio líquido (títulos de propriedade), na perspectiva do emitente, o que se refletirá na classificação de respectivos juros, dividendos, perdas e ganhos (§ 2º).

A doutrina aponta uma questão terminológica envolvendo os instrumentos financeiros<sup>492</sup>. Seriam *híbridos* os instrumentos que apresentam um derivativo *embutido* abrigado em um contrato principal não derivativo, hipótese em que as normas contábeis (no particular, o §11 do Pronunciamento CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, aprovado pela Deliberação CVM nº 604/2009 e NBC TG 38 (R3)) preveem a segregação das parcelas patrimonial e passiva do ativo financeiro principal, e, após, a do derivativo embutido, para ser mensurado como qualquer outro derivativo. Já os instrumentos *compostos*, que contêm elementos de passivo e patrimônio líquido dentro do mesmo título, reconhecidos contabilmente de forma segregada segundo

<sup>491</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL*: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014, cit., p. 144.

<sup>492</sup>LOPES, Tatiana. Instrumentos financeiros híbridos, compostos e derivativos embutidos: impactos fiscais da não regulamentação do tema pela MP 627/2013. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 394; CARVALHO, Nelson. Instrumentos financeiros híbridos, cit., p. 202-211.

as normas contábeis (no particular, o §29 do Pronunciamento CPC 39), são instrumentos financeiros *não-derivativos*. No presente trabalho, não se discutem as condições técnicas para essa segregação, e utiliza-se invariavelmente a denominação “instrumentos financeiros híbridos” para tratar de quaisquer instrumentos financeiros que comportem uma discussão a respeito da sua classificação contábil e tributária como instrumentos de capital ou passivo financeiro, sejam os títulos passíveis ou não de segregação em função de derivativos embutidos ou como compostos.

Os instrumentos híbridos podem oferecer inúmeras vantagens, como a redução dos custos de captação, quando comparados com as formas tradicionais de financiamento no mercado de capitais ou de crédito (até mesmo por poderem associar ambas as formas de financiamento), além da melhoria de indicadores financeiros de endividamento do seu emissor (por exemplo, nas relações “dívida/patrimônio”, “lucro/despesas financeiras”, e assim por diante)<sup>493</sup>, o que em contrapartida poderia conduzir a finalidades “menos nobres” do seu uso<sup>494</sup>. A questão tributária, como se verá, tampouco passa ao largo de sua utilização. Ao contrário, Kieran John Mcmanus aponta para a existência de planejamentos tributários resultantes de “descasamentos” contábeis em razão das épocas de conversão para o padrão IAS/IFRS em diferentes países, pois os instrumentos poderiam receber um tratamento diferente dependendo do fato de um determinado país ter migrado para o padrão internacional antes ou depois, e da base de cálculo de impostos naquele país<sup>495</sup>.

A norma contábil se ocupa de prever as condições para que um determinado instrumento financeiro seja classificado como título de dívida ou de propriedade. Cabe ao emissor do instrumento financeiro classificá-lo, ou parte de seus componentes, “de acordo com a essência do acordo contratual e as definições de passivo financeiro, ativo financeiro e instrumento patrimonial” (§15, Pronunciamento CPC 39). A substância do contrato deve prevalecer para fins contábeis, inclusive para evitar o uso deliberado de artifícios para a melhoria de indicadores financeiros retratados nas demonstrações contábeis.

---

<sup>493</sup>ALCANTARA, Celso. Instrumentos financeiros de dívida e capital. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). *Lei nº 12.973/2014 – novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 213.

<sup>494</sup>CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. Instrumentos financeiros híbridos: possível conflito entre a essência x forma? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 315.

<sup>495</sup>MCMANUS, Kieran John. Desafios contábeis e fiscais decorrentes do processo de harmonização contábil, cit., p. 390-391.

Pelas definições gerais (§11, Pronunciamento CPC 39), *passivo financeiro* é, de maneira resumida, qualquer passivo que seja uma obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro a uma entidade, ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente desfavoráveis. Já *instrumento patrimonial* é qualquer contrato que evidencie uma participação nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos. Quando um emitente aplicar essas definições para determinar se um instrumento financeiro é um instrumento patrimonial em vez de um passivo financeiro, deverá se certificar se as condições para o reconhecimento de um passivo financeiro não estão presentes (§16, Pronunciamento CPC 39).

Ou seja, em apertada síntese, a norma contábil caracteriza o instrumento patrimonial como aquele que não consubstancia uma obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro, ou de trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis para a entidade emissora. Em vez disso, o instrumento será patrimonial se conferir apenas um interesse *residual* nos ativos líquidos da entidade e o recebimento de valores que derivem do seu resultado, de modo a estabelecerem uma relação empresa-acionista, com a participação nos riscos e benefícios do negócio<sup>496</sup>. Logo, se um título requer sua liquidação independentemente dos resultados obtidos pela empresa e de forma prioritária ao pagamento dos acionistas, seus detentores não podem ser equiparados a estes, pois não estão expostos à mesma volatilidade dos negócios que os investidores de risco assumem ao adquirir ações de uma entidade<sup>497</sup>, e dessa forma um passivo financeiro estará presente.

Como se vê, os direitos associados aos instrumentos, tanto em relação ao principal investido, como às formas de retorno, são essenciais para a classificação do título como patrimonial ou de dívida. Lembrando que um conjunto de variáveis deve ser analisado, e que nenhuma característica isolada é determinante para a classificação do instrumento, Tatiana Lopes exemplifica com as ações preferenciais, que podem ser resgatáveis ou não (e, mesmo quando o forem, de forma obrigatória ou não), e cujo pagamento de dividendos pode ou não ser discricionário<sup>498</sup>. Como detectam Nelson Carvalho e Eduardo Flores, a norma contábil não define quais papéis serão elegíveis à categoria de híbridos, nem

---

<sup>496</sup>ALCANTARA, Celso. op. cit., p. 215.

<sup>497</sup>CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. Instrumentos financeiros híbridos: possível conflito entre a essência x forma?, cit., p. 323-324.

<sup>498</sup>LOPES, Tatiana. Instrumentos financeiros híbridos, compostos e derivativos embutidos: impactos fiscais da não regulamentação do tema pela MP 627/2013, cit., p. 400-405.

estabelece um roteiro para criação de títulos que possam assim ser chamados, transferindo “para os emissores a responsabilidade subjetiva, ‘julgamental’ por esta caracterização”<sup>499</sup>.

Sob a ótica tributária, a classificação de um instrumento financeiro como título de dívida ou de capital pode trazer diversas consequências, tais como: a) o tratamento da remuneração produzida pelos títulos, já que, como regra, os dividendos (capital) são indedutíveis para a fonte pagadora, não-tributáveis para o beneficiário (art. 10 da Lei nº 9.249/1995) e não são sujeitos a retenção na fonte; ao revés, os juros (passivo) são dedutíveis para a fonte pagadora (art. 65 da Lei nº 8.981/1992), integram a base de cálculo do beneficiário e são sujeitos a retenção na fonte quando do crédito ou pagamento; b) em certos casos de hibridismo, a necessidade de decompor ou não, para fins fiscais, o valor do contrato principal como passivo financeiro (com juros reconhecidos como despesas financeiras dedutíveis), e parte como patrimônio avaliado a valor justo (AVJ), com diferimento da tributação até a realização; c) cálculo de juros sobre capital próprio, considerando a aplicação da TJLP sobre “as contas do patrimônio líquido”; d) regras de subcapitalização (Lei nº 12.249/2010), para efeito do limite de dedutibilidade dos juros pagos a não-residentes, na relação passivo/patrimônio líquido; e e) incidência ou não do IOF como operação financeira ou não. Seriam cogitáveis ainda os efeitos da discussão no âmbito da ordem tributária internacional, a guiar os intérpretes na decisão da natureza de um pagamento segundo as definições de dividendos e juros contidas nos tratados, ou admitindo-se as definições da lei interna.

No âmbito do RTT, a lei tributária não tratava especificamente dos “instrumentos financeiros híbridos”, o que sugeriria sua consideração como alteração superveniente, neutra para fins tributários, nos termos do § 1º do art. 15 da Lei nº 11.941/2009<sup>500</sup>.

Já a Lei nº 12.973/2014 feriu parcialmente a matéria.

No caso de todas as espécies de *ações* previstas no art. 15 da Lei das S.A. (inclusive as ações preferenciais resgatáveis), foi-lhes atribuído tratamento tributário expresso segundo a sua “forma jurídica” de títulos de capital. Desse modo, mesmo quando essas ações sejam classificadas em conta de passivo e os pagamentos daí resultantes como despesas financeiras na escrituração comercial, o valor das ações será componente da base de cálculo dos juros sobre capital próprio e os lucros e dividendos distribuídos serão

---

<sup>499</sup>CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. Instrumentos financeiros híbridos: possível conflito entre a essência x forma?, cit., p. 316.

<sup>500</sup>Lei nº 11.941/2009: “Art. 15. (...) § 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária”.

isentos para os beneficiários. Para o emissor, esses lucros e dividendos não serão dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (art. 9º, § 12, e art. 10, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995, com nova redação dada pelo art. 9º da Lei nº 12.973/2014).

Em paralelo, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, foi observado o tratamento decorrente da classificação contábil de outros determinados títulos. Assim, a remuneração, os encargos, as despesas e demais custos, ainda que contabilizados no patrimônio líquido, referentes a instrumentos de capital ou de dívida subordinada, emitidos pela pessoa jurídica, exceto na forma de ações (exceto os instrumentos previstos no art. 15 da Lei das S.A., acima citados), poderão ser excluídos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando incorridos (art. 38-B do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014).

Outros efeitos e títulos (como os híbridos derivativos), no entanto, podem não ter sido abordados pela Lei nº 12.973/2014. Nesses casos, a questão que se coloca, pois, é se, diante da remissão ao resultado contábil e da ausência de tratamento expresso pela lei, o regime tributário de instrumentos financeiros híbridos não tratados na lei seguiria ou não o de sua classificação contábil.

A doutrina se divide sobre o assunto.

Há autores que consideram que, na ausência de disposição expressa, o tratamento tributário dos instrumentos híbridos seguirá o de sua classificação contábil, tanto para o emissor quanto para o titular<sup>501</sup>, e que, ao não disciplinar especificamente o tema dos instrumentos híbridos, o legislador aceitou ter suas bases de arrecadação afetadas por opções dadas aos contribuintes<sup>502</sup>.

Outros autores, no entanto, mantêm posição diversa. Para Fernando Daniel de Moura Fonseca, ainda que não haja previsão legal de um ajuste quando a norma contábil determinar a reclassificação de um instrumento, deve prevalecer o negócio jurídico celebrado entre as partes, que levaria em conta diversos aspectos (efeitos da obrigação em eventual falência, direitos políticos etc.), que transcendem os efeitos econômicos

---

<sup>501</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL*: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014, cit., p. 195.

<sup>502</sup>LOPES, Tatiana. Instrumentos financeiros híbridos, compostos e derivativos embutidos: impactos fiscais da não regulamentação do tema pela MP 627/2013, cit., p. 407.

gerados<sup>503</sup>. Já Luciana Rosanova Galhardo, Jorge Ney de Figueirêdo e Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis, mesmo defendendo a futura edição de determinadas regras tributárias que incorporassem a teoria contábil da “prevalência da substância sobre a forma”, entendem que a aplicação de regras análogas àquelas previstas pelo Pronunciamento CPC 39 para fins jurídico-tributários somente poderia ser feita à luz de legislação específica que tratasse do regime jurídico e dos consequentes efeitos fiscais atribuíveis a estes instrumentos<sup>504</sup>. Em sentido semelhante, para Roberto Quiroga Mosquera e Matheus Bertholo Piconez, em trabalho anterior à Lei nº 12.973/2014, uma reclassificação de instrumentos financeiros híbridos segundo as normas contábeis não poderia ser aceita para fins de tributação no Brasil se ausente uma regra específica, sob pena de violar os princípios da legalidade e da vedação à analogia<sup>505</sup>.

Efetivamente, o presente trabalho parte da prevalência da segurança jurídica, com seus vetores de legalidade e analogia não-gravosa, a obstar que o mero atendimento aos preceitos do direito contábil constitua fundamento para a exigência de tributo, sem lei que o institua ou especifique. Nessa linha, simplesmente exigir imposto sobre pagamentos classificados pelo direito contábil como juros, em atenção à substância econômica do capital investido, sem considerar a natureza jurídica do investimento como capital e a sua remuneração como investimentos, significaria dar um passo, pela via da interpretação, que o legislador, pela via da lei, não trilhou. Em contrapartida, o controle da eficácia fiscal de determinado instrumento financeiro não se conforma apenas pela classificação contábil do instrumento, como se apenas essa classificação contábil – de resto, uma obediência às condições da norma contábil – demonstrasse uma intenção elisiva ou evasiva específica.

A despeito disso, há que se observar algumas nuances da discussão. Se, de um lado, a mera aplicação da substância econômica não governa, por si só, a hipótese de incidência do tributo, não se afasta, de outro lado, a possibilidade de extração de efeitos tributários *indiretos* do critério contábil a partir do processo interpretativo.

---

<sup>503</sup>FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Instrumentos financeiros híbridos: efeitos tributários após a Lei nº 12.973/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 236, p. 73-74, 2015.

<sup>504</sup>GALHARDO, Luciana Rosanova; LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. Instrumentos financeiros híbridos e o processo de convergência contábil brasileiro. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 197-199.

<sup>505</sup>MOSQUERA, Roberto Quiroga; PICONEZ, Matheus Bertholo. Tratamento tributário dos instrumentos financeiros híbridos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 240-247.

Um exemplo seria o das regras de subcapitalização. De acordo com essas regras, teria o legislador buscado controlar o endividamento tido como abusivo de pessoas jurídicas brasileiras junto a pessoas vinculadas no exterior, efetuado com fins exclusivamente fiscais<sup>506</sup>. Dessa forma, se a sociedade brasileira estiver com um endividamento superior aos limites permitidos, os juros “excessivos” são considerados indedutíveis fiscalmente. Como os limites de endividamento nas regras de subcapitalização da Lei nº 12.249/2010 correspondem a uma fração do patrimônio líquido da empresa tomadora da dívida no Brasil, torna-se relevante saber se este “patrimônio líquido” deve ser aquele mesmo apurado segundo o direito contábil, inclusive com observância da classificação dos instrumentos híbridos pelo Pronunciamento CPC 39.

Luís Eduardo Schoueri e Vinicius Feliciano Tersi exercitam um juízo interpretativo sobre o caso, que corresponde à preconizada consideração econômica da norma, segundo o método teleológico<sup>507</sup>. Para os autores, se o objetivo de uma lei como a de subcapitalização é dotar o aplicador de critérios numéricos para avaliar a oportunidade de um empréstimo, é razoável acreditar que o legislador exija que se tome por base a situação econômica da empresa, de modo que a “nova contabilidade” se presta a melhor refletir aquela situação. Assim, e também em razão de as regras de subcapitalização terem sido editadas já sob a égide das novas regras contábeis, concluem que o patrimônio líquido, para fins de aplicação dos limites de endividamento previstos na Lei nº 12.249/2010, é mesmo aquele apurado segundo o direito contábil a partir da convergência ao padrão IAS/IFRS.

Essa abertura da classificação contábil, na ausência de lei expressa, também poderá ser cogitada em outros casos, como os relacionados a tratados tributários, ou aos efeitos dos instrumentos de dívida não abordados pelo novo art. 38-B do Decreto-Lei nº 1.5988/1977 na base de cálculo dos juros sobre capital próprio. Desse modo, a remissão da Lei 12.973/2014 pode não ser automática, mas também não será totalmente descartada quando envolver o seu emprego como recurso interpretativo, consideradas as premissas expostas.

---

<sup>506</sup>Exposição de Motivos da MP nº 472/2009, que instituiu a medida.

<sup>507</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária?, cit., p. 136.

#### 4.2.4. Receitas (Pronunciamento CPC 30)

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas, aprovado pela Deliberação CVM nº 692/2012 e pela Resolução CFC nº 1.412/2012 e NBC TG 30, estabelece o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos e fornece orientação sobre os critérios para o seu reconhecimento.

A comparação da norma contábil em relação ao direito tributário pode ser aqui assentada em dois segmentos: de um lado, a identificação de um conceito contábil de receita e suas repercussões diante de um conceito jurídico-tributário de receita; de outro lado, a influência dos critérios contábeis sobre a legislação tributária, no tocante ao *momento* do reconhecimento das receitas (aspecto temporal).

Quanto ao primeiro segmento, parta-se de uma delimitação da abordagem do conceito de receita segundo as próprias normas contábeis. Rememorando o quanto analisado na Seção 2.2.5, a abordagem informacional característica do padrão IAS/IFRS estabelece uma aproximação do reconhecimento de receitas e despesas ao reconhecimento de mutações patrimoniais sobre ativos e passivos. A conceituação de receitas e despesas segundo a Estrutura Conceitual (Pronunciamento CPC 00) tem sua base, pois, em ativos e passivos (e daí a abertura à avaliação de ativos e passivos a valor justo), e não em eventos ou transações. Voltando-se os olhos ao Pronunciamento CPC 30, todavia, poderia suscitar dúvidas a percepção de uma definição aparentemente diversa de receitas como “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários” (§7, Pronunciamento CPC 30). A ideia de “ingresso” de benefícios como necessária à caracterização de uma receita, somada às exigências para o seu reconhecimento associado a uma transação, sugerem que o Pronunciamento CPC 30 tenha sua base conceitual sobre receitas assentada no princípio do custo histórico, e não baseada em mutações de ativos e passivos<sup>508</sup>, conforme a Estrutura Conceitual. Conquanto pertinente a ponderação, não se verifica aqui uma contradição conceitual. Como já se verificou, o padrão IAS/IFRS não representa um abandono como um todo do custo histórico e da abordagem baseada em transações, principalmente no caso de operações comerciais com bens e serviços, e sim concede que, em determinadas situações, sejam utilizados critérios de mensuração em

---

<sup>508</sup>TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário, cit., p. 309.



valores correntes para certos ativos e passivos. O mesmo Pronunciamento CPC 30 determina que a receita seja mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida, em que na maior parte dos casos essa contraprestação é o próprio valor em caixa ou seu equivalente, ou a receber, o que pode vir a ser menor que o valor nominal do caixa recebido ou a receber (§§9 e 10).

Demarcada essa questão, verifica-se que a Lei nº 12.973/2014 estabeleceu um conceito jurídico-tributário próprio de “receita bruta”. Assim, a receita bruta da pessoa jurídica para fins tributários passa a compreender “o produto da venda de bens nas operações de conta própria”, “o preço da prestação de serviços em geral”, “o resultado auferido nas operações de conta alheia” e, além disso, “as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica” e que não sejam compreendidas nos itens anteriores (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014). A partir dessa referência conceitual são efetuados os ajustes previstos em lei para determinar a base de cálculo dos tributos. Para fins de cobrança das contribuições sobre a receita (PIS e COFINS), incluem-se os juros decorrentes do ajuste a valor presente, de modo que a receita bruta seja mensurada pelo seu valor nominal (art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, na redação dada pelos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014).

Para alguns autores, esse conceito tributário autônomo de receita se afasta do conceito contábil para fins de divulgação financeira<sup>509</sup>, o que reclama investigação. Conceda-se que a inclusão de todas as “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica” no conceito tributário de “receita bruta” tenha resultado não de uma intenção de aproximação ao conceito contábil, mas para ampliar o alcance das contribuições sobre a receita (PIS e COFINS) em relação a determinadas espécies de receitas que suscitavam dúvidas, tais como aluguéis decorrentes da atividade de locação de imóveis<sup>510</sup>. Porém, essa ampliação do conceito tributário de “receita bruta” não deixa de ser compatível com as previsões do Pronunciamento CPC 30, que caracteriza a receita como o acréscimo patrimonial bruto “observado no curso das atividades ordinárias da entidade” (§7).

Em julgado recente, sob o rito de repercussão geral, em que decidiu pela não-incidência da COFINS e da contribuição ao PIS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, assentou o STF que “o conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da

---

<sup>509</sup>SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da et al. Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014, cit., p. 409.

<sup>510</sup>Id. Ibid., p. 400.

Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil”, e que sob o prisma constitucional a receita seria definida como “o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”<sup>511</sup>. Com efeito, o julgado faz ressaltar a insubordinação do direito tributário ao conceito contábil de receita, e que os objetivos informacionais da contabilidade podem constituir um ponto de partida para a tributação, mas não condicionam o conceito constitucional, que é construído pela reconciliação entre o instituto de direito privado e os princípios constitucionais tributários aplicáveis.

Porém, analisando-se mais de perto este “conceito constitucional de receita” estabelecido pelo STF, não parece haver tamanha incompatibilidade com o conceito de receita do Pronunciamento CPC 30, este como “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido”, exceto as contribuições dos sócios. Comparando-se estes conceitos, podem ser identificadas mais proximidades que incompatibilidades. A norma contábil preleciona, por exemplo, que as quantias cobradas por conta de terceiros (como tributos sobre vendas) sejam excluídas da receita por não resultarem em aumento do patrimônio líquido (§8, Pronunciamento CPC 30), o que corresponde a uma das teses dos contribuintes em curso nos Tribunais, que pretendem ver excluídos das bases de cálculo de contribuições sobre a receita (PIS e COFINS) o ICMS, por não representar, o imposto estadual, aumento de patrimônio líquido.

Apesar dessas possíveis aproximações conceituais, há pelo menos um impacto conceitual do Pronunciamento CPC 30 para o qual a Lei nº 12.973/2014 restou silente, e que reclamaria uma distinção.

Trata-se da denominada “decomposição da receita”. Em determinadas circunstâncias, a norma contábil ventila a possibilidade de reconhecer os componentes separadamente identificáveis de uma única transação, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação, como no caso da venda de um produto associada a serviços a serem executados posteriormente (§13, Pronunciamento CPC 30). Seria o exemplo de uma máquina vendida com instalação, suporte técnico e garantia de manutenção por cinco anos, o que pode requerer que a máquina e o serviço sejam registrados separadamente e a venda

---

<sup>511</sup>Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, Dje 25/11/2013.

da máquina registrada somente após sua instalação<sup>512</sup>. Para Edison Carlos Fernandes, comentando a falta de referência expressa ao Pronunciamento CPC 30 pela Lei nº 12.973/2014, os efeitos tributários decorrentes da identificação de cada transação devem ser analisados com cautela, pois “o direito brasileiro é formalista e, em alguns casos, regulamenta em detalhes os contratos mercantis, impondo condições ou restringindo a atuação das empresas”<sup>513</sup>. A passagem ecoa as considerações já tecidas nas Seções 3.1.4 e 4.1.2, com fundamento na segurança jurídica, no sentido de que o conceito contábil de decompor as receitas de transações separadamente identificadas segundo a sua essência econômica não deve constituir fundamento para a exigência de tributo não previsto em lei, nem mesmo por analogia.

Sob outro ângulo, uma aproximação diferente se poderia realizar mediante o uso do conceito contábil não como ponto de partida da imposição, mas da interpretação. Suponha-se que determinada lei utilize o termo “receita” ou suas derivações como intermediário para atribuição de um determinado efeito tributário. Tome-se por exemplo a previsão do Regulamento de Imposto de Renda, que limita a dedução como despesas operacionais no âmbito do IRPJ das somas das quantias devidas a título de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante ao máximo de cinco por cento da “receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido” (art. 355 do RIR/99). Na ausência de um conceito próprio de “receita líquida” para essa finalidade, assim como se tratou da ausência de um conceito próprio de “patrimônio líquido” para fins das regras de subcapitalização, poderiam ser utilizados critérios da norma contábil para interpretar esta norma específica, se identificada uma finalidade econômica na origem da limitação da dedutibilidade dos pagamentos de *royalties*.

Por fim, como adiantado no início dessa Seção, a comparação da norma contábil em relação ao direito tributário, no caso das receitas, ainda poderia ser assentada na questão acerca da influência dos critérios contábeis sobre o *momento* do reconhecimento das receitas (aspecto temporal) para fins tributários.

De acordo com a norma contábil, no caso da venda de bens, a receita daí proveniente deve ser reconhecida quando forem satisfeitas determinadas condições, dentre

---

<sup>512</sup>MCMANUS, Kieran John. op. cit., p. 387-388.

<sup>513</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL*: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014, cit., p. 184.

as quais a de que a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens (§14, Pronunciamento CPC 30). Tendo-se em conta a exigência do atendimento a outros requisitos, como o de que o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade e que seja provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade, segue-se uma preferência do Pronunciamento CPC 30 por associar o reconhecimento de receitas ao princípio da competência, na sua acepção transacional. Dessa forma, no caso da venda de bens, o momento contábil por excelência para o reconhecimento das receitas seria aquele em que o vendedor entrega ou transfere a propriedade desses bens ao comprador (tradição). Já no caso da prestação de serviços, a receita associada à transação deve ser reconhecida com base no estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte, ou seja, o reconhecimento da receita ocorre na medida da percentagem completada, ou da execução do serviço (§§20 e 21, Pronunciamento CPC 30), o que é relevante especialmente no caso de serviços complexos, de longa duração ou continuados.

Efetivamente, a Lei nº 12.973/2014 foi silente a respeito desses critérios temporais de reconhecimento das receitas e a principal lacuna apontada tem sido em relação aos casos em que ocorre uma defasagem entre a data da emissão da nota fiscal que acoberta a operação e a da entrega (tradição) dos produtos. São as chamadas “vendas para entrega futura”, em que as legislações estaduais preveem a emissão de uma nota fiscal antes da entrega das mercadorias, para suportar o faturamento, e de uma outra nota quando da efetiva entrega ao comprador.

Nesses casos, para Marcos Shigueo Takata, “a emissão de nota fiscal por venda para entrega futura não implica o reconhecimento e, pois, a realização da receita, por regime de competência”<sup>514</sup>. O entendimento de Edison Carlos Fernandes sobre o caso é de que a emissão da nota fiscal é no máximo um elemento de prova da transação realizada, sem qualquer interferência no reconhecimento da receita para fins de incidência dos tributos, e que, no silêncio da Lei nº 12.973/2014, “a norma contábil será observada e respeitada pela incidência tributária, o que implica reconhecer a receita, para efeito da tributação sobre o lucro (IRPJ/CSLL) somente quando forem transferidos os benefícios e os riscos da transação e houver promessa do pagamento do preço”<sup>515</sup>.

---

<sup>514</sup>TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário, cit., p. 303.

<sup>515</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL*: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014, cit., p. 183.

Cabe esclarecer, não obstante, que essas explicações quanto à adoção tributária dos critérios contábeis de reconhecimento de receitas segundo o Pronunciamento CPC 30 não se explicam em razão de um eventual desprezo da forma legal, consubstanciada na emissão da nota fiscal, em detrimento da substância da operação. Na opinião de Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo, para a contabilidade o potencial conflito nessas operações estaria “entre a essência econômica da transação (o reconhecimento da receita pela transferência dos riscos e benefícios) e a forma legal (a emissão da nota fiscal, que origina os registros tributários)”<sup>516</sup>. Para o direito tributário, todavia, não parece haver essa dicotomia para justificar a recepção do critério contábil quanto ao momento de reconhecimento de receitas. Em primeiro lugar, porque o momento da transferência dos riscos e benefícios associados a determinado bem também é determinante da substância jurídica de um contrato de compra e venda, pelo qual um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro a pagar-lhe certo preço em dinheiro (art. 481 do Código Civil). Em segundo lugar, porque a lei tributária não define como aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto de renda e das contribuições sobre a receita o momento da emissão da nota fiscal, sendo essa uma correspondência que acaba derivando do cumprimento da totalidade das obrigações acessórias estatuídas pelo sistema; ao contrário, é a própria lei tributária que, por vezes, afasta-se do princípio da competência para permitir a incidência baseada no recebimento em dinheiro (regime de caixa), como no caso das receitas tributadas no regime do Lucro Presumido (art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001) ou decorrentes de atividades imobiliárias (art. 30 da Lei nº 8.981/1995).

#### **4.2.5. Pagamento baseado em ações (Pronunciamento CPC 10)**

O Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1) – Pagamento Baseado em Ações, aprovado pela Deliberação CVM nº 650/2010 e pela NBC TG 10 (R2), estabelece procedimentos para reconhecimento e divulgação, nas demonstrações contábeis, das transações com pagamento baseado em ações realizadas pela entidade.

Conforme Celso Alcantara, interpretando o §2 do Pronunciamento CPC 10, as transações com pagamento baseado em ações podem ser liquidadas por uma das seguintes formas: a) pela entrega de instrumentos patrimoniais, nas quais a entidade recebe produtos

---

<sup>516</sup>CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 244.

e serviços em contrapartida desses instrumentos; b) em dinheiro, nas quais a entidade adquire produtos e serviços incorrendo em obrigações com os fornecedores desses produtos e serviços, cujo montante seja baseado no preço (ou valor) das ações ou outros instrumentos de capital da entidade; ou c) pela conferência à entidade ou ao fornecedor desses produtos ou serviços a liberdade de escolha da forma de liquidação, a qual pode ser em dinheiro (ou outros ativos) ou mediante a emissão de instrumentos de capital<sup>517</sup>.

Nessas operações, o lançamento contábil a crédito será realizado em conta do patrimônio líquido, se a liquidação ocorrer mediante a entrega de instrumentos patrimoniais (tendo em vista a emissão desses títulos para o pagamento), ou em conta de passivo, se a liquidação ocorrer em caixa ou com outros ativos (§7, Pronunciamento CPC 10). Para transações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais, a entidade deve mensurar os produtos ou serviços recebidos, e o aumento correspondente no patrimônio líquido, de forma direta, pelo valor justo dos produtos ou serviços recebidos, a menos que o valor justo não possa ser estimado com confiabilidade (§10, Pronunciamento CPC 10), como ocorre nos casos das opções de ações outorgadas aos empregados (*stock options*), em que a mensuração do valor justo dos serviços recebidos se dá de forma indireta, tomando como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados (§12, Pronunciamento CPC 10). O lançamento a débito poderá ocorrer em conta do ativo, se os produtos ou serviços recebidos ou adquiridos pela entidade se qualificarem como tal, ou como despesa do período se não for possível essa qualificação (§8, Pronunciamento CPC 10), o que poderia ocorrer no caso da mão-de-obra.

Celso Alcantara lembra ainda que, embora essa norma contábil seja na maioria das vezes relacionada a pagamento de empregados e funcionários, sua aplicação também pode abranger pagamentos por serviços de terceiros e até compra de ativos, pois nem todo programa de pagamento em ações caracteriza-se como remuneração salarial<sup>518</sup>.

A ressalva é relevante, pois a Lei nº 12.973/2014 abordou apenas parte dos possíveis efeitos tributários do pagamento baseado em ações e apenas a modalidade que envolve o pagamento em contrapartida de serviços recebidos de empregados. O art. 33, *caput* e § 1º, da Lei nº 12.973/2014 definiu que o momento para a dedutibilidade fiscal do valor da *remuneração* dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, não é aquele em que o custo ou a

---

<sup>517</sup>ALCANTARA, Celso. Instrumentos financeiros de dívida e capital, cit., p. 221.

<sup>518</sup>Id. Ibid., p. 221.

despesa forem apropriados contabilmente, e sim o do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções, quando liquidados com instrumentos patrimoniais. O valor dedutível será: a) o efetivamente pago, quando a liquidação baseada em ação for efetuada em caixa ou outro ativo financeiro; ou b) o reconhecido no patrimônio líquido nos termos da legislação comercial, quando a liquidação for efetuada em instrumentos patrimoniais (§ 2º do art. 33 da Lei nº 12.973/2014). Da mesma forma, a conta creditada do patrimônio líquido apenas será considerada para efeito de cálculo dos juros sobre capital próprio quando da transferência definitiva da propriedade dos instrumentos patrimoniais aos beneficiários (art. 34 da Lei nº 12.973/2014). Para Edison Carlos Fernandes, a lei adotou assim o princípio da realização, ao condicionar a dedutibilidade da despesa do pagamento baseado em ações à sua liquidação, seja em caixa ou em outro ativo, seja com a transferência da participação societária de maneira definitiva<sup>519</sup>.

Uma questão suscitada a respeito do dispositivo seria se o uso da palavra “remuneração” pelo art. 33 da Lei nº 12.973/2014, para caracterizar o valor dos serviços prestados por empregados ou similares em troca de pagamento baseado em ações, poderia significar que todos os demais reflexos tributários relacionados à incidência de contribuições previdenciárias e imposto de renda, atrelados a essa definição, deveriam ser reconhecidos. A sugestão não parece encontrar guarida no ordenamento, pois utilizar o art. 33 da Lei nº 12.973/2014 para exigir contribuição previdenciária nessas operações, sem previsão legal expressa, seria tributar por analogia, vedada pelo § 1º do art. 108 do CTN.

Há, é certo, contestações fiscais de toda ordem a respeito do caráter salarial de determinados planos de opções de ações (*stock options plans*). Porém, como advertem Roberto Quiroga Mosquera e Maria Isabel Tostes da Costa Bueno, para se concluir pela incidência de contribuições previdenciárias no caso, seria necessário analisar com cautela cada hipótese de fato, para que se avaliasse se existiriam os elementos (retributividade, habitualidade) típicos da remuneração salarial, contrariando a lógica intrínseca desses planos, que é a de comprometer os empregados com a valorização da empresa a longo prazo<sup>520</sup>. O art. 33 da Lei nº 12.973/2014 apenas estabeleceu o tratamento aplicável ao

---

<sup>519</sup>FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL*: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014, cit., p. 137.

<sup>520</sup>MOSQUERA, Roberto Quiroga; BUENO, Maria Isabel Tostes da Costa. Questões atinentes à remuneração de administradores: bônus, participação nos lucros e resultados e stock options. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. vol. 14. São Paulo: Dialética, 2010. p. 315.

IRPJ e à CSLL, resultante das novas regras contábeis, para a pessoa jurídica que realiza o pagamento baseado em ações. De acordo com Luciana Rosanova Galhardo e Diego Alves Amaral Batista, o termo “remuneração” do dispositivo “não foi utilizado em sua acepção jurídico-tributária, mas foi simplesmente replicado pela lei fiscal com o objetivo de harmonizar sua terminologia àquela utilizada pelo CPC 10”, que reiteradamente emprega o termo para se referir à despesa com planos de ações<sup>521</sup>. Assim, tampouco define como devem ser tratados os bens e direitos adquiridos pelos beneficiários dos respectivos planos.

Outra questão suscitada pelo dispositivo é a sua abrangência restrita à remuneração paga a “empregados ou similares”. A dedutibilidade fiscal das participações pagas a dirigentes e administradores da pessoa jurídica, tais como diretores estatutários, já é vedada pela legislação tributária em vigor (art. 303 do RIR/99). Todavia, o silêncio da Lei nº 12.973/2014 sugere que os pagamentos baseados em ações a outras pessoas que não empregados e similares (como fornecedores de bens ou serviços e parceiros comerciais) também seriam dedutíveis, quando considerados como despesa do período de apuração segundo o Pronunciamento CPC 10.

Cabe reconhecer que, na própria doutrina contábil, são profundas as controvérsias a respeito dos fundamentos para lançamento de uma despesa nessas operações. Ainda antes da Lei nº 12.973/2014, Marcos Shiguelo Takata examinou essas controvérsias e apontou suas origens no fato de que, nos pagamentos liquidados com entrega de instrumentos patrimoniais, não há uma transação efetiva e sim um custo de oportunidade para a empresa, consistente na diferença entre o valor que a empresa obteria se vendesse as ações no mercado e o valor que recebe com a entrega de ações pelo preço de exercício das opções<sup>522</sup>. Contudo, prossegue o autor, a contabilidade não reconhece custos de oportunidade como despesas, de modo que este conceito contábil tampouco seria o mais apropriado para fins tributários.

A despeito da profundidade dessa discussão, exsurge que, mesmo na hipótese de pagamento baseado em ações limitado a empregados e similares, a Lei nº 12.973/2014 aceitou a consideração fiscal de uma despesa. O tratamento contábil e fiscal a ser dispensado a essas transações se assemelha ao das provisões indedutíveis, objeto de adição

---

<sup>521</sup>GALHARDO, Luciana Rosanova; BATISTA, Diego Alves Amaral. *Stock options: plano de pagamentos baseados em ações*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 332.

<sup>522</sup>TAKATA, Marcos Shiguelo. A “nova” contabilidade relativas às stock options – sua relação e reflexo ou não no direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 166-167; p. 174-175.



no lucro tributável quando constituídas, e posteriormente excluídas no período de apuração em que revertidas (no caso, pelo pagamento ou pela transferência definitiva dos instrumentos patrimoniais). A diferença pode até não ser meramente temporária: na hipótese de liquidação em caixa ou em outros ativos, o valor a ser excluído será o efetivamente pago (art. 33, § 2º, I, da Lei nº 12.973/2014), enquanto que, na contabilidade, a despesa poderá ter sido reconhecida (e adicionada fiscalmente quando do reconhecimento) pelo valor justo dos instrumentos, acima do valor efetivamente pago.

Assim, no caso dos demais pagamentos baseados em ações que não tenham empregados e similares como beneficiários, a omissão da Lei nº 12.973/2014 poderia efetivamente ser tida como a aceitação de uma remissão ao respectivo tratamento contábil.

## CONCLUSÃO

Partir do reconhecimento das diferenças de objetos e de objetivos entre o direito tributário e a contabilidade não importa enclausurar-se nessa real, porém simplificadora, constatação. O discurso científico do direito não pode negar as evidências de juridicização por que passam as normas contábeis. Diante dessa marcha inexorável, a postura adotada é a de reconhecer esse processo, para daí conhecer os seus limites.

Do ponto de vista metodológico, uma das formas tradicionalmente associadas à interdisciplinaridade é visualizar o direito como um fenômeno linguístico e permitir uma abertura semântica à incorporação da linguagem contábil na compreensão da fenomenologia tributária. A outra forma da interdisciplinaridade, de inspiração luhmanniana, é visualizar o direito tributário e a contabilidade como sistemas autônomos e permitir uma abertura cognitiva à incorporação pelo sistema jurídico, sob o filtro da lei (a sua própria maneira de ver a realidade), das informações coletadas no outro sistema. Como se vê dessas duas abordagens, a existência de diferenças não necessariamente desqualifica o uso da contabilidade como base conceitual para a estruturação do direito tributário.

Ao mesmo tempo, a racionalização científica, relevante e comum às abordagens linguística e sistêmica, pode não desvelar todos os fenômenos que envolvem a interdisciplinaridade e que, no atual quadro de relacionamento entre o direito tributário e contabilidade, pressupõem complexidade, instrumentalidade e a possibilidade de falseabilidade dos experimentos. Dessa forma, ainda sob o ângulo propedêutico e metodológico, o presente trabalho recorreu a concepções mais amplas de integração entre os sistemas contábil e jurídico, sem prejuízo das ressalvas quanto à independência e necessidade de reconhecimento da independência científica. Por um lado, são utilizados conceitos e métodos contábeis para reconhecer, na descrição da norma jurídica, a busca de determinado efeito ou conceito decorrente da contabilidade. Por outro lado, sempre sob devidos limites, esses conceitos e métodos contábeis podem fornecer elementos para interpretação e integração da lei tributária, a iluminar a argumentação jurídica.

A convergência da contabilidade brasileira ao padrão IAS/IFRS possui duas características cumulativas peculiares, aptas a distingui-la de experiências semelhantes em outros países: a opção por estender a obrigatoriedade da adoção das normas contábeis baseadas no padrão internacional às demonstrações financeiras individuais das sociedades,

em vez de apenas às demonstrações consolidadas; e a intensidade da juridicização e de alterações no direito privado que pretenderam conferir segurança jurídica ao processo. A primeira característica tem o potencial de afetar significativamente o direito tributário no âmbito da tributação das pessoas jurídicas, uma vez que o Brasil não adota a tributação coletiva sobre o grupo de sociedades, e sim sobre as rendas e receitas reportadas a partir dos balanços individuais. A segunda característica descortina um “novo direito contábil” no país: formal, no tocante às normas jurídicas que tratam da obrigatoriedade de manutenção de escrituração contábil pelas sociedades e dos princípios e regras que deverão ser seguidos; e material, no tocante às normas jurídicas que disciplinam os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação de operações econômicas das empresas por meio da escrituração contábil. Falar em direito contábil não significa acantoná-lo em sua pretensão de autonomia. Significa reconhecer um conjunto de normas jurídicas que absorvem conteúdo técnico contábil e que são, em tese, aptas a irradiar efeitos, de modo coerente e organizado, para o ordenamento jurídico como um todo.

O “novo direito contábil” que se estrutura no Brasil com fundamento no padrão IAS/IFRS guarda com este algumas diferenças notáveis, daí falar-se em *convergência* ao padrão internacional. Parte dessas diferenças deriva da opção pela positivação: podem ocorrer eventuais diferenças de disciplina entre a Lei nº 6.404/1976, norma primária do direito contábil, e as normas administrativas emitidas pelos órgãos reguladores, como a mensuração a valor justo de propriedades para investimento, prevista no Pronunciamento Técnico CPC 28, mas não na Lei nº 6.404/1976. Algumas diferenças poderiam levar a um prejuízo à isonomia tributária, em razão do princípio da generalidade, abordado no tópico próprio.

Seja como for, diante dessa realidade, o estudo buscou identificar as características e notas conceituais principais que estruturam o ordenamento jurídico-contábil a partir da convergência. Alguns princípios, como a continuidade e a transparência, já eram de alguma maneira conhecidos do direito contábil, mas sofreram reelaborações. Da mesma forma, os princípios da competência e da prudência (esta entendida não como o conservadorismo, com deliberada ênfase na subavaliação de ativos e superavaliação de passivos, e sim como precaução no julgamento e neutralidade na apresentação dos resultados) seguem regendo o direito contábil com importante força dispositiva, diante das suas repercussões normativas concretas.

O destaque mais relevante está no princípio da “essência sobre a forma”, aqui denominado apenas “substância econômica”.

A Lei nº 6.404/1976 já expressava a necessidade de as demonstrações contábeis exprimirem com “clareza” a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício, mas a convergência ao padrão IAS/IFRS aprofunda as consequências normativas da ideia. Se a contabilidade se reporta a uma realidade econômica, a representação dessa realidade, retratada nas demonstrações contábeis, deve ser fidedigna, de modo que os seus usuários possam confiar nas informações recortadas da realidade para a tomada de suas decisões econômicas. Assim é que o denominado “princípio da substância econômica” permeia as três etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e divulgação). Inicialmente, afeta a etapa de reconhecimento: ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para a sua forma legal. A repercussão do princípio também se dá de modo significativo na escolha das bases de mensuração. Tradicionalmente, a adoção do conceito de custo histórico representava um ideal de objetividade e segurança, por descansar a mensuração de ativos e passivos no caixa vinculado a transações ocorridas. Esse conceito, que ainda é o mais utilizado e não foi abandonado pelo padrão IAS/IFRS, pode em contrapartida perder em qualidade informativa, quando o objetivo da contabilidade é auxiliar o usuário a prever fluxos de caixa futuros. Daí que, ao lado do custo histórico, o IASB estabelece, em determinadas hipóteses, outro critério de mensuração, aqui denominado “valor corrente”, em linha com a revisão da Estrutura Conceitual, e dos quais seriam subespécies o “valor justo” e o “valor em uso de ativos e o valor de liquidação de passivos”, ou apenas “valor presente”.

A despeito dessa abertura, o trabalho buscou explicitar que a utilização de bases de mensuração diversas à do custo histórico não surge escancarada no padrão IAS/IFRS, sendo empregada em situações pontuais, devidamente explicitadas nas normas. Por essa e por outras razões relacionadas, o prestígio informacional atribuído pelo padrão IAS/IFRS à abordagem do balanço (*balance-sheet approach*) não significa um abandono ao custo histórico e à realização, nem uma identidade entre o “conceito econômico de renda” (modelo SHS) e a renda apurada pelo recurso às normas internacionais.

Assim caracterizado o direito contábil, o trabalho investigou as condições e limites para a recepção de normas dele oriundas pelo direito tributário brasileiro.

Nesse mister, em razão de o sistema tributário nacional possuir forte radicação constitucional, o ponto de partida de um exame de compatibilidade entre o direito tributário e o direito contábil se encontra nos princípios e limites objetivos plasmados no texto da Constituição Federal de 1988.

Sob as perspectivas da segurança jurídica e da legalidade, a especificação conceitual faz repousar no Poder Legislativo a prerrogativa da edição de lei, que em seu conteúdo determine a hipótese de incidência com a maior amplitude possível, para que o contribuinte possa conhecer a norma e calcular os seus efeitos. Em decorrência da segurança jurídica é que se refuta a hipótese de que os órgãos reguladores da matéria contábil venham a normatizar conteúdos que operem automáticos efeitos tributários. Não se trata de aplaudir a “tipicidade cerrada”, nem de eliminar por inteiro a possibilidade do uso de conceitos indeterminados, baseados no julgamento de normas contábeis, pela norma tributária. Estes conceitos indeterminados poderão ser utilizados pelo legislador tributário, desde que sejam aplicáveis, exequíveis, controláveis. Já no tocante ao princípio da substância econômica do direito contábil, este tem a sua aceitação bem mais problemática no âmbito tributário. Normas contábeis estruturadas com base no referido princípio terão relevância jurídica para o direito tributário apenas se assim consideradas pelo legislador, ao eleger determinada norma baseada naquele princípio como critério de aferição do tributo. Tributar a situação “x” apenas porque ela revela a mesma capacidade contributiva da situação “y”, segundo a visão da substância econômica do direito contábil, implicaria tributar por analogia, prática vedada pelo § 1º do art. 108 CTN, dispositivo que realça o prestígio do ordenamento à segurança jurídica. Se o legislador desejasse alcançar a tributação da situação “x”, por influência da substância econômica segundo a contabilidade, bastaria fazê-lo, de modo expresso, desde que inexistissem outros óbices jurídicos na formulação.

Sob as perspectivas da igualdade e da capacidade contributiva (esta, na sua dimensão absoluta ou objetiva), não existiriam motivos teóricos que impedissem, por completo, uma cuidadosa tributação do valor corrente havido do direito contábil, desde que fosse possível uma valoração adequada e se pudesse pressupor a efetividade da renda, pela sua alta liquidez. Mais complexas, ao contrário, seriam as relações da capacidade contributiva com o princípio da prudência segundo um viés altamente conservador, mas a essas relações a Lei nº 12.973/2014 também ofereceu respostas, como a vedação à dedutibilidade das imparidades e das provisões. Assim, se a capacidade contributiva não

leva necessariamente apenas ao critério da realização, é na sua conjugação com a universalidade, com uma consideração mais ampla dos fatores positivos e negativos que afetam a renda em um ou mais períodos de apuração, que restaria atendido o tratamento igualitário da eventual recepção legislativa do direito contábil baseado no padrão IAS/IFRS pelo direito tributário, com a possibilidade mais ampla de compensação de prejuízos fiscais que aquela atualmente vigente no ordenamento tributário.

Sob a perspectiva da discriminação de competências, seguiu-se a orientação de que a Constituição encarta conceitos que privilegiam significados mínimos dos termos empregados. No caso da expressão “renda”, este significado mínimo não seria tão específico a ponto de preconizar o critério da realização para reconhecimento da renda ou a ponto de permitir a utilização de apenas uma teoria, “renda-produto” ou “renda-acrécimo”, na sua concreção, podendo referir-se a apenas uma, ou a ambas. Caberia à lei complementar (no caso, o Código Tributário Nacional) especificar essas preferências.

O trabalho desenvolveu o sentido do art. 43 do CTN por uma dicotomia. A aquisição de disponibilidade jurídica da renda se aproxima do conteúdo transacional do princípio da competência e da realização em seu sentido tradicional, que permite o reconhecimento da renda quando ganha segundo as formas do direito privado, independentemente da conversão em moeda. A aquisição de disponibilidade econômica se aproxima da faculdade de o contribuinte poder realizar a transação e acessar a renda por ato próprio, o que requer a confirmação dessa disponibilidade pela alta liquidez do título, pela possibilidade de usar e fruir do bem e pela mensuração objetiva e segura por técnicas de marcação a mercado. Essa noção se alinha ao sentido objetivo ou absoluto da capacidade contributiva, uma vez que pressupõe a valoração adequada e a efetividade da renda. Nesses termos, a recepção legislativa dos conceitos de “valor corrente” do padrão IAS/IFRS seria em tese possível, mas restrita aos casos que revelassem verdadeira aquisição de disponibilidade econômica de renda.

A Lei nº 12.973/2014 emprestou à necessidade de realização da renda grande prestígio como critério de tributação, fincando-se no conteúdo transacional do princípio da competência. No entanto, desviou-se desse conceito e estabeleceu a tributação, de maneira contrária à interpretação propugnada do art. 43 do CTN, em ao menos duas situações: na geração de efeitos tributários dos ajustes a valor justo, no caso de as subcontas previstas para o seu controle não serem escrituradas, ou serem escrituradas indevidamente; ou no cômputo do *ganho por compra vantajosa* na determinação do lucro real dos períodos de

apuração subsequentes à data do evento de reorganização societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Quanto à interpretação, não se adota uma corrente única que enxergue o direito tributário como “de sobreposição” em relação ao direito privado (contábil), nem tampouco que torne o direito tributário totalmente indiferente aos “conceitos externos”. Admite-se tanto a transfiguração de conceitos contábeis pelo direito tributário, em razão da interpretação sistemática, como o recurso a conceitos contábeis para interpretação ou integração de lacunas segundo uma interpretação teleológica da norma tributária. Nesse âmbito, foram identificadas situações de aproximação entre o direito tributário e os conceitos do direito contábil. No caso de normas contábeis como as que tratam de estoques, instrumentos financeiros híbridos, receitas e pagamento baseado em ações, o silêncio da Lei nº 12.973/2014, ainda que parcial, revela a opção por operar determinados efeitos tributários em razão de uma remissão às normas que regem a escrituração comercial como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do imposto de renda (conexão material), ou em razão de uma abertura da norma tributária à interpretação ou à integração com base em conceitos e normas do direito contábil.

A remissão ao direito contábil é possível e até desejável diante dos ideais de simplificação do sistema, mas desde que resulte de uma opção racional do legislador pela recepção do sentido técnico do conceito ou da norma contábil no seu sistema de origem, e desde que não represente uma violação aos fundamentos constitucionais do sistema tributário nacional. Não atendidas essas condições, o desvio do direito tributário em relação ao direito contábil não apenas será possível, como necessário, mesmo na ausência de uma norma expressa de ajuste.

Do exposto ao longo do texto, percebe-se que há fundamentos econômicos, como a simplificação e a diminuição de diferenças temporárias, e fundamentos jurídicos para determinadas aproximações entre o direito tributário e o direito contábil. Ao mesmo tempo, a necessidade de obediência aos princípios e regras que norteiam o sistema tributário nacional apresenta limitações para um alinhamento mais completo entre o renovado direito contábil e o direito tributário no Brasil. Isso talvez explique o receio do legislador em, até aqui, ter ido mais longe nessa aproximação, como se ainda tateasse no escuro.

Em contrapartida, o maior alinhamento entre os sistemas tributário e contábil consistia, na visão dos próprios contadores, um obstáculo ao desenvolvimento da contabilidade no país e à convergência ao padrão IAS/IFRS. O direito contábil, por si só,

não tem como preocupação principal a integração com o direito tributário. Já a preocupação com a perda da independência e do *status* adquirido pela contabilidade a partir da convergência às normas internacionais recomendaria renovar a cautela quanto a uma ampliação das proximidades.



## REFERÊNCIAS

ABE, Cesar Henrique Shogi. Disponibilidade econômica da renda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 21, p. 191-210, 2007.

AGUIAR, Nina. Do commercial accounts and the tax base have to be aligned? In: MAX PLANCK EUROPEAN POSTDOCTORAL CONFERENCE ON TAX LAW, (21-22 Nov. 2011). Munich, Max Planck Institute For Tax Law and Public Finance. Disponível em: <[https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/6348/3/AGUIAR\\_DO\\_COMMERCIAL\\_ACCOUNTS\\_AND\\_THE\\_TAX\\_BASE\\_HAVE\\_TO\\_BE\\_ALIGNED.pdf](https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/6348/3/AGUIAR_DO_COMMERCIAL_ACCOUNTS_AND_THE_TAX_BASE_HAVE_TO_BE_ALIGNED.pdf)>. Acesso em: 03 jun. 2015.

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. *Extinção dos contratos por incumprimento do devedor*. Rio de Janeiro: AIDE Ed., 2004. 207 p.

ALCANTARA, Celso. Instrumentos financeiros de dívida e capital. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). *Lei nº 12.973/2014 – novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 209-227.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 493 p.

ANDRADE, Cesar Augusto. O momento da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 21, p. 169-190, 2007.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; ICET, 2010. p. 182-206.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alteração dos padrões contábeis brasileiros: a neutralidade fiscal transitória, “deslegalização” da contabilidade e o princípio da legalidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 495-512.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1992. 182 p.

\_\_\_\_\_. *República e Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985. 164 p.

ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros Ed., 2011. 87 p.

\_\_\_\_\_. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 29, p. 181-204, 2013.

\_\_\_\_\_. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 149-159.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 623 p.

\_\_\_\_\_. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Ed., 2014. 744 p.

AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do imposto das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 21, p. 12-60, 2007.

BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e impuesto sobre sociedades*. Navarra: Editorial Aranzadi, 2005. 542 p.

BALL, Ray. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, Forthcoming. Disponível em: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=929561](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=929561). Acesso em: 20 jul. 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008. Tese (Livre-Docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. 288 p.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. 191 p.

\_\_\_\_\_. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1, p. 249-269.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. 621 p.

BENTO, Sergio. Tratamento tributário do ágio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). *Lei nº 12.973/2014 – novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 174-184.

BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 118-137.

\_\_\_\_\_. Evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 140-156.

\_\_\_\_\_. As novas normas de convergência contábil e seus reflexos para o contribuinte. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 51-68.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre alguns aspectos da Lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coords.). *Tributação atual da renda: estudo da Lei nº 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 79-108.

BLAKE, John; AMAT, Oriol; FORTES, Hilary. The relationship between tax regulations and financial accounting: a comparison of Germany, Spain and the United Kingdom. *Economics Working Paper*, 46. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 1993. p. 2-3. Disponível em: <<https://econ-papers.upf.edu/papers/46.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2016.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. ed. Brasília: Ed. da Universidade de Brasília, 1995. 192 p.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 211, p. 106-121, 2013.

\_\_\_\_\_. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 11, fev. 2002. Disponível em: <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-JOSE-SOUTO-MAIOR-BORGES.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-JOSE-SOUTO-MAIOR-BORGES.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2016.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1999. p. 21-23.

BRASIL. Presidência da República. Exposição de Motivos. *EM nº 00187/2013 MF, de 07/11/2013*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm)>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 109-124.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 369 p.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Exposição de Motivos*. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD10NOV2000.pdf#page=38>>. Acesso em: 21 maio 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. 1.522 p.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 34-40.

\_\_\_\_\_; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; Ed. Resenha Tributária, 1986. p. 1-44. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 11).

CARDOSO, Daniel Gatschnigg. *Imposto sobre a renda auferida em fundos de investimento*. São Paulo: MP Ed., 2011. 180 p.

CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 371-380.

\_\_\_\_\_. Instrumentos financeiros híbridos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 202-211.

CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. Reconhecimento contábil de receitas: o que vem (ou pode vir) por aí. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 281-296.

\_\_\_\_\_.; FLORES, Eduardo. Instrumentos financeiros híbridos: possível conflito entre a essência x forma? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 313-324.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 102, p. 441-456, 2007.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 551 p.

CHANCELLOR, Thomas. Imputed Income and the Ideal Income Tax. 67 Or. L. Rev. 561 (1988). In: CARON, Paul L., BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M.P. (Eds.). *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2. tir. 2003. p. 142-149.

CHARNESKI, Heron. Uma lei clara: a Lei nº 11.638/2007 e a estabilização, na contabilidade, de conflitos tributários e societários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 155, p. 35-47, 2008.

\_\_\_\_\_. A nova disciplina tributária do ágio (Lei nº 12.973/2014). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 235, p. 89-103, 2015.

\_\_\_\_\_. O regime de diferenças temporárias na tributação da renda das pessoas jurídicas e a questão da isenção dos lucros ou dividendos distribuídos. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 32, p. 142-158, 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. *Anteprojeto de Reformulação da Lei N° 6.404/76*. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/leis/anexos/anteprojeto6404ref.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2016.

COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 68, p. 50-62, 1987.

\_\_\_\_\_. A natureza jurídica do balanço. In: COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 29-37.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 55, p. 297-302, 1991.

\_\_\_\_\_. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 24-33.

\_\_\_\_\_. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 40, p. 103-107, 1987.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Ed., 2012. 166 p.

DANTAS, F.C. de SanTiago. Igualdade perante a lei e “due process of law” (contribuição ao estudo da limitação constitucional do poder legislativo). *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 116, p. 21-30, 1948.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a LC 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007. 398 p.

\_\_\_\_\_. O planejamento tributário e o buraco do real: contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (Orgs.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013. v. 2, p. 399-414.

\_\_\_\_\_. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (Coord.) *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 255-265.

\_\_\_\_\_; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca de globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 417-442.

DIAS, Karem Jureidini. O ágio e a intertextualidade normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 86-106.

EY. Applying IFRS. Heading for Brexit: Accounting and reporting considerations of the UK's vote to leave the EU. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Apply-Overviews-Brexit-July2016/\\$FILE/Apply-Overviews-Brexit-July2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Apply-Overviews-Brexit-July2016/$FILE/Apply-Overviews-Brexit-July2016.pdf)>. Acesso em: 20 jul. 2016.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1976. 160 p.

FARO, Maurício Pereira; MEIRA, Thaís de Barros. A Jurisprudência do CARF sobre o aproveitamento do ágio e as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 627. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 261-273.

FERNANDES, Edison Carlos. *Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil*. São Paulo: Trevisan Ed., 2015. 168 p.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014*. São Paulo: Atlas, 2015. 218 p.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. 370 p.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 181 p.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. 469 p.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Instrumentos financeiros híbridos: efeitos tributários após a Lei nº 12.973/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 236, p. 64-77, 2015.

\_\_\_\_\_. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. 212 p.

FREEDMAN, Judith. Aligning taxable profits and accounting profits: accounting standards, legislators and judges. *eJournal Tax Research*, 7, 2004. Disponível em: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2004/4.html>>. Acesso em: 19 jul. 2016.

\_\_\_\_\_. Aligning taxable profits and accounting profits: accounting standards, legislators and judges. *eJournal Tax Research*, 7, 2005. Disponível em: <[http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/Freedman-Aligning\\_taxable\\_profitsEjournal.pdf](http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/Freedman-Aligning_taxable_profitsEjournal.pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2015.

FREEDMAN, Judith. Financial and tax accounting: transparency and 'truth'. In: SCHÖN (Ed.). *Tax and corporate governance* (Springer Science, 2008). Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1085862>>. Acesso: 05 jun. 2015.

\_\_\_\_\_; MACDONALD, Graeme. The tax base for CCCTB: the role of principles. *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP 08/07. Disponível em: <[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_08/WP0807.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_08/WP0807.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2016.

FREITAS, Rodrigo de. Ciência contábil e direito contábil: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 418-441.

FRIEDMAN, Thomas L. *O mundo é plano: uma breve história do século XXI*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005. 471 p.

GALHARDO, Luciana Rosanova; BATISTA, Diego Alves Amaral. *Stock options: plano de pagamentos baseados em ações*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 311-333.

\_\_\_\_\_; LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. Instrumentos financeiros híbridos e o processo de convergência contábil brasileiro. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 175-199.

GASSNER, Wolfgang. The influence of tax principles on the taxation of income from capital – a response. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Eds.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 33-52.

GOUVEIA, Nelson. *Contabilidade*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982. 519 p.

GROSSFELD, Bernhard. International financial reporting standards: European Corporate Governance. In: CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Tabora da (Orgs.). *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. Coimbra: Coimbra Ed., 2007. p. 11-50.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 415 p.

GUNN, Alan. The Case for an Income Tax., 46 U. Chi. L. Rev. 370 (1979). Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2. tir. 2003.



GUZMAN, Antonio Carlos Marchetti; PARO, Giacomo. PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo não circulante em vista das novas regras contábeis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 236, p. 41-51, 2015.

HART, Herbert. *The concept of law*. 2. ed. Oxford: OUP, 1994.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. 117 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015. 552 p.

HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons; Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998. p. 116-127.

HOLMES, Kelvin. *The concept of income: a multi-disciplinary an analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000. (Doctoral Series, v. 1).

HOPE, Ole-Kristian; JIN; Justin; KANG, Tony. Empirical evidence on jurisdictions that adopt IFRS. *Social Science Research Network (SSRN)*, May 24, 2006. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=751264>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.751264>>. Acesso em: 18 jul. 2016.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual framework for financial reporting*. Exposure Draft ED/2015/3. Comments to be received by 26 October 2015. London: IASB, May 2015. Disponível em: <[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf)>. Acesso em: 25 jul. 2016.

IPPOLITO, Marcelo Baeta. *A linguagem contábil e a hipótese de incidência e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 464-478.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 888p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da contabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 348-354.

JAMES, Simon. The relationship between accounting and taxation. *University of Exeter*, Paper n. 02/09. Disponível em: <<https://business-school.exeter.ac.uk/documents/papers/management/2002/0209.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2015.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989. 200 p.

KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Eds.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 127-146.

KAWALLER, Ira G.; ENSMINGER, John J. The Fallout from FAS 133: should Congress change tax law to match new accounting standards? *Regulation*, v. 23, n. 4 p. 2. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=256752>. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=256752>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.256752>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

LAGE, Carlos; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. In: ERNST & YOUNG, FIPEACFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 1-13.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Eds.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 3-31.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. 467 p.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6. ed. reform. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991. 727 p.

LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1988. 419 p.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatória. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 206-230.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. 158 p.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014. 181 p.

\_\_\_\_\_; MOSQUERA, Roberto Quiroga. As normas contábeis internacionais e a tributação de instrumentos financeiros. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 105, p. 83-100, abr. 2009.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Orgs.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 56-81.

LOPES, Tatiana. Instrumentos financeiros híbridos, compostos e derivativos embutidos: impactos fiscais da não regulamentação do tema pela MP 627/2013. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 393-414.

\_\_\_\_\_. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 570-584.

LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. A adoção do IFRS no direito brasileiro e os limites da conciliação do contábil com o legal tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 284-310.

LOURENÇO, Isabel Costa; MORAIS, Ana Isabel. O processo de harmonização contabilística na Europa: implicações para Portugal. In: CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da (Org.). *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. Coimbra: Coimbra Ed., 2007. p. 51-60.

MACDONALD, Graeme. *The taxation of business income: aligning taxable income with accounting income*. London: The Tax Law Review Committee; The Institute for Fiscal Studies, 2002. 56 p.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 95-108.

\_\_\_\_\_. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. 2013. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. 278 p.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Limites dos conceitos contábeis no fato gerador do imposto de renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 71-90.

\_\_\_\_\_. *A linguagem contábil no direito tributário*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002. 130 p.

MARTINS, Eliseu. Ensaio sobre a evolução do uso e das características do valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 138-146.

\_\_\_\_\_. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). *Lei nº 12.973/2014: novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno é um mito? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 83-103.

MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 267-280.

\_\_\_\_\_. A nova contabilidade pós Medida Provisória nº 627/2013: normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e de aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 291-312.

MCMANUS, Kieran John. Desafios contábeis e fiscais decorrentes do processo de harmonização contábil. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S.A.: alterações das Leis 11638/07 e 11941/09*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 355-399.

MILLS, Lillian F.; PLESKO, George A. Bridging the reporting gap: a proposal for more informative reconciling of book and tax income. *National Tax Journal*, v. 56, n. 4, p. 865-893, Dec. 2003. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=385280](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=385280)>. Acesso em: 05 jun. 2015.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. 118 p.

\_\_\_\_\_; BUENO, Maria Isabel Tostes da Costa. Questões atinentes à remuneração de administradores: bônus, participação nos lucros e resultados e stock options. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. vol. 14. São Paulo: Dialética, 2010. p. 312-323.

\_\_\_\_\_; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 56-81.

\_\_\_\_\_; PICONEZ, Matheus Bertholo. Tratamento tributário dos instrumentos financeiros híbridos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 233-247.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010. 688 p.

\_\_\_\_\_. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. 134 p.

NAVARRO FAURE, Amparo. *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*. Madrid: Wolters Kluwer, 2007. 270 p.

NEVES, Marcelo da Costa Pinto. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre, v. 1, n. 3, p. 207-214, 2005.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative international accounting*. 10<sup>th</sup> ed. London: FT Prentice Hall, 2008. 626 p.

NOVAIS, Raquel; GOMES, Bruno. A prevalência da forma contábil sobre a natureza jurídica e a essência econômica – o ágio nas operações dentro do mesmo grupo de empresas. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 381-397.

NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil*. São Paulo: Almedina, 2013. 304 p.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Depurações do lucro contábil para determinação do lucro tributável. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 359-378.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 1.159 p.

\_\_\_\_\_. *Incorporação de ações no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico). In: RODRIGUES, Daniele Souto et al. (Coords.). *Tributação atual da renda: estudo da Lei nº 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 329-346.

\_\_\_\_\_. Lucro societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). *Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 261-281.

\_\_\_\_\_. A tributação da renda e sua relação com os princípios contábeis geralmente aceitos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 398-417.

PACHECO, Alexandre S. Essência e Forma em matéria tributária – matizes da convergência das normas internacionais de contabilidade. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: alterações das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 2, p. 39-74.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. 828 p.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, 281 p.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. Ajuste a Valor Presente (AVP). In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 11-32.

PETTERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. Valor justo (fair value measurements). In: ERNST & YOUNG, FIPEACFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009.

PFALTZGRAFF, Rogério. *Organização do balanço*. Rio de Janeiro: Edições Minerva, 1958. 102 p.

PLESKO, George A. *Book-tax differences and the measurement of corporate income*. National Tax Association Proceedings, 1999. p. 172-176.

POHLMANN, Marcelo Coletto. Contabilidade e tributação. In: LOPES, Alexandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coords.). *Teoria avançada da contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 276-302.

POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o direito contábil e o direito tributário e o modelo adotado pelo Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 586-608, 2010.

\_\_\_\_\_. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. 398 p. (Série Doutrina Tributária, v. 7).

POPPER, Karl Raimund, Sir. *A lógica da pesquisa científica*. 2. ed. São Paulo: Cultrix, 2013. 454 p.

RAMANNA, Karthik; SLETTEN, Ewa. Why do countries adopt international financial reporting standards? *Harvard Business School*, Working Paper 09-10, de 24/03/2009. Disponível em: <[www.hbs.edu/research/pdf/09-102.pdf](http://www.hbs.edu/research/pdf/09-102.pdf)>. Acesso em: 19 jul. 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; TAVARES, Adriana Clemente de Souza. O planejamento fiscal pela metodologia de Ajustes a Valor Presente – AVP introduzida pela Lei nº 11.638/2008. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei nº 11.638/2007*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 437-460.

SANCHES, J. L. Saldanha. Do plano oficial de contabilidade aos IAS/IFRS. In: CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da (Orgs.). *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*. Coimbra: Coimbra Ed., 2007. p. 61-75.

SANTOS, Ariovaldo dos. Ajuste a Valor Presente. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 116-128.

SANTOS, João Victor Guedes. Direito tributário e justaposição: a contabilidade societária e os limites à neutralidade fiscal. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 185-215.

SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no Caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 243, p. 126-145, 2015.

\_\_\_\_\_. O princípio da universalidade na tributação da renda: análise acerca da possibilidade de atribuição de tratamento jurídico-tributário distinto a determinados tipos de rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 28, p. 264-294, 2012.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *Yale Law Journal*, v. 97, n. 4, p. 509-548, 1988.

SCHÖN, Wolfgang. *International accounting standards – a “Starting Point” for a Common European Tax Base?* Munich, Max Planck Institute, p. 1-30. Disponível em: <[http://www.eatlp.org/uploads/Members/International\\_Accounting\\_Standards\\_-\\_a\\_Starting\\_Point.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/Members/International_Accounting_Standards_-_a_Starting_Point.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 907 p.

\_\_\_\_\_. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 169-193.

\_\_\_\_\_. Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna 18/2013. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 219, p. 67-77, 2013.

\_\_\_\_\_. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264.

\_\_\_\_\_. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p.



SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 200-221.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 24, p. 345-370, 2010.

\_\_\_\_\_; TERSI, Vinicius Feliciano. As inter-relações entre a contabilidade e o direito: atender ao RTT significa obter neutralidade tributária? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 107-150.

SHAVIRO, Daniel. The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and a proposal. *NYU Law and Economics Research Paper*, n. 7-38, p. 62. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1017073>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1017073>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da et al. Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014. *Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros*, Brasília, n. 1, p. 393-422, 2014.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. *Revista Direito tributário atual*, São Paulo, v. 21, p. 317-344, 2007.

TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 287-325.

\_\_\_\_\_. A “nova” contabilidade relativas às stock options – sua relação e reflexo ou não no direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 151-182.

TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e contabilidade: da realização ao justo valor*. Coimbra: Almedina, 2011. 652 p.

TELLES JR., Goffredo da Silva. *O direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2006. 364 p.

TERSI, Vinicius Feliciano. *A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS*. 2016. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. 215 p.

THURONYI, Victor. The concept of income. 46 *Tax L. Rev.* 45 (1990). In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; McCOUCH, Grayson M.P. (Eds.). *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2. tir., 2003. p. 107-111.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.

\_\_\_\_\_.; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, 765 p.

TORRES, Ricardo Lobo. Norma geral e antielisiva e planejamento fiscal. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.) *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei nº 11.638/2007*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 403-435.

\_\_\_\_\_. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 470 p.

WHITAKER, Celia. Bridging the book-tax accounting gap. *The Yale Law Journal*, v. 115, n. 3, p. 680-726, 2005-2006. Disponível em: <<http://www.yalelawjournal.org/note/bridging-the-book-tax-accounting-gap>>. Acesso em: 05 jun. 2015.

WOLK, Harry I.; DODD, James L.; ROZYCKI, John. *Accounting theory*. 8. ed. Thousand Oaks: Sage, 2013. 792 p.

ZILVETI, Fernando Aurelio. O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF. *Revista Direito tributário Atual*, São Paulo, v. 25, p. 70-82, 2011.

\_\_\_\_\_. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 297-328.

ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ MORENO, Andrés. Modelos comparados de relación entre normas contables y normas fiscales en la imposición sobre el beneficio de las empresas. In: PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto; SARMIENTO PÉREZ, Pedro Enrique (Coords.). *El impuesto sobre la renta y complementarios: consideraciones teóricas y prácticas*. 2. ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2011. p. 435-485.