IMPOSTO SOBRE A RENDA E O PRINCÍPIO CONTÁBIL DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

Cristiane Pires

Mestre e doutoranda em Direito Tributário, Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Professora em cursos de graduação e pós-graduação. Presidente da Comissão de Direito Tributário da 33ª Subseção da Seção de São Paulo da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB SP). Advogada.

Charles William McNaughton

Mestre e doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor em cursos de pós-graduação. Advogado.

SUMÁRIO: 1 Palavras iniciais 2 Sobre o regime jurídico do Imposto sobre a Renda 3 A base de cálculo do IR nos termos da legislação federal e o IFRS 4 Do princípio da essência sobre a forma 5 O princípio da essência sobre a forma e suas aplicações no direito tributário 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: Este estudo aborda o princípio da essência sobre a forma e suas aplicações no direito tributário, apresentando-o não como uma permissão genérica para que se aplique a interpretação econômica do direito, mas sim como um mecanismo para permitir o registro fidedigno e relevante de informações contábeis.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Código Tributário Nacional (CTN). Imposto sobre a Renda. Princípio da essência sobre a forma.

1 PALAVRAS INICIAIS

O presente artigo tem por intuito examinar as relações que se firmam entre o princípio contábil da “essência sobre a forma” e a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Imposto sobre a Renda ou IR).

A importância de se determinar tal vínculo está em estabelecer os impactos que o primado, que ficou ainda mais evidenciado quando da implementação da

convergência das normas contábeis brasileiras aos parâmetros internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS), implica para fins tributários.

Para investigar tal relação, trataremos da materialidade do Imposto sobre a Renda, percorrendo os conceitos de “disponibilidade jurídica e econômica” e de “renda e proventos de qualquer natureza”.

Em seguida, meditaremos sobre a relação entre contabilidade e a base de cálculo do IR, sobre o princípio da “essência sobre a forma” e sua função na contabilidade.

Finalmente, serão analisadas, de modo mais agudo, as implicações que esse primado pode acarretar.

Ao final, buscaremos indicar o seu impacto na apuração do lucro líquido – e, conseqüentemente no lucro real – e a necessidade de recepcioná-lo mais como um método de se registrar eventos em conformidade com os propósitos da contabilidade IFRS do que uma permissão abrangente para que autoridades administrativas desconsiderem operações jurídicas que tenham por impacto reduzir a carga tributária incidente sobre suas atividades.

2 SOBRE O REGIME JURÍDICO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

No presente item, examinaremos os grandes alicerces do regime jurídico do Imposto sobre a Renda, estabelecendo premissas fundamentais para nosso objeto de investigação.

O imposto, de competência da União, que é previsto pelo artigo 153, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, incide sobre o ato de auferir renda e proventos de qualquer natureza. Oportunamente, explicaremos o que entendemos pela expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, mas antes vale lembrar alguns princípios que regem o tributo.

Primeiro, cabe apontar que o inciso III do § 2º do artigo 153 da Constituição pátria prescreve que o imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O que esses três grandes princípios têm a nos dizer? Basicamente, que a hipótese de incidência e base de cálculo do gravame, embora compostas por uma matéria-prima fragmentada – riquezas auferidas ao longo do ano – se aglutinam em um todo unitário, composto por todas as riquezas auferidas pelo contribuinte (universalidade), tributadas uniformemente quanto à sua qualidade, isto é, sem distinção em razão da espécie de riqueza obtida (generalidade), mas com alíquotas crescentes à medida que a riqueza cresce (progressividade). Retenhamos essa noção de unidade que será fundamental adiante.

Claro que o imposto também é regido por outros grandes princípios da esfera constitucional, como capacidade contributiva, estrita legalidade, isonomia, mas não é o propósito deste item tratar de modo exaustivo de tal regime constitucional, senão traçar balizas relevantes para nossas conclusões¹. Vamos parar, portanto, na singela observação de cima e avançar para as prescrições contidas no Código Tributário Nacional para entender um pouco mais sobre a materialidade ora examinada.

Tomemos, desse modo, a redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional que prescreve o seguinte:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O *caput* do artigo acima transcrito prescreve que o Imposto sobre a Renda tem como seu fato gerador – hipótese de incidência – a disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza. No entanto, tal prescrição revela preceito carregado de certa imprecisão, como iremos demonstrar.

Inicialmente, vale assentar que cremos que grande dificuldade em se determinar a materialidade do Imposto sobre a Renda se dá em razão da tentativa – frequentemente empregada – de se definir “renda e proventos” a partir das noções de “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica”. Esse tipo de tentativa é plenamente compreensível, pois o próprio texto do artigo 43 do Código Tributário Nacional demarca “disponibilidade jurídica e econômica de renda e proventos de qualquer natureza”, como hipótese de incidência do imposto, atraindo, naturalmente, nossas atenções para o “disponível”. Mas, tal linha pode levar a enganos.

1. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 690 e ss.

Gostaríamos de sublinhar o seguinte: não se atribui o termo "disponibilidade" a um elemento, mas a uma relação. Se "a" está disponível, então, assim o está, para algo ou para alguém. No caso em tela, "renda ou proventos" podem estar disponíveis, ou não, para alguém. Nesse sentido, o estado de disponibilidade é uma relação entre "uma renda" e "um contribuinte", mas não uma entidade que tenha significação *per se*.

Se "renda e proventos" podem ser disponíveis jurídica ou economicamente então podemos asseverar que na extensão do gênero "renda e proventos", há as espécies de rendas e proventos que estão juridicamente disponíveis para um contribuinte e há as espécies de rendas e proventos que estão disponíveis economicamente para algum contribuinte. De sorte que "disponibilidade econômica" e "disponibilidade jurídica" podem ser tidas como diferenças que demarcam espécies de renda (e proventos) – a renda disponível juridicamente ou a renda disponível economicamente – mas não atributos essenciais ao gênero "renda e proventos".

Agora, se "renda disponível economicamente" e "renda disponível juridicamente" são espécies do gênero "renda e proventos" é mais recomendável definir o gênero para em seguida se compreenderem as espécies do que o inverso. Neste sentido, Aristóteles, tratando sobre o ato de definir, medita:

Pois o motivo pelo qual se formula a definição é dar a conhecer o termo proposto, e não tornarmos conhecidas as coisas usando termos quaisquer ao acaso e sim termos que sejam anteriores e mais inteligíveis como se faz nas demonstrações [...] Uma definição correta deve definir o sujeito mediante seu gênero e suas diferenças e estes pertencem à ordem das coisas que são mais inteligíveis do que a espécie e anteriores a esta. Com efeito, anule-se o gênero e a diferença, e a espécie fica anulada com eles, de modo que os primeiros são anteriores à espécie².

Portanto, não devemos interpretar "renda e proventos", a partir da noção de disponibilidade. Antes, devemos compreender a disponibilidade econômica ou jurídica a partir da noção de "renda e proventos", seguindo a máxima aristotélica de que se deve conhecer o gênero antes de se compreender a espécie, sob pena de se explicar o começo pelo final.

Exposto tal método, esclarecemos que estamos com aqueles que enxergam no inciso II do artigo 43 do Código Tributário Nacional a chave para se compreender a extensão do signo "renda e proventos". Julgamos que, se tal inciso

2. ARISTÓTELES. Tópico VI. In: _____. **Tópicos**. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornhiem. São Paulo: Abril Cultural, 1973. p. 107-108. (Os pensadores).

determina que proventos são "outros acréscimos patrimoniais", então "renda", mencionada no inciso I, deve ser, também, alguma modalidade de acréscimo patrimonial. E, de fato, "renda" trata-se dos acréscimos patrimoniais oriundos do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos³.

Note-se, porém, que o termo acréscimo patrimonial sofre de ambiguidade. Pois é possível tomá-lo tanto como um fenômeno isolado, no sentido de "um acréscimo patrimonial" – por exemplo, um provento obtido de uma pensão – como também é possível tomá-lo como o aumento patrimonial incorrido em certo período.

Veja-se, por exemplo, o primeiro sentido de "acrécimo patrimonial" a que nos referimos quando o próprio Código Tributário Nacional distingue "renda" de "proventos", enunciando que a primeira é "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" e os últimos "os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Ora, quando enuncia que proventos são "acrécimos patrimoniais" não está tratando de uma entidade global, única, mas, sim, de fenômenos múltiplos, plurais, isto é, "acrécimos" ou o que se convém chamar de "rendimentos". Diferente é a acepção de "renda" – e, portanto, acréscimo patrimonial – quando Rubens Gomes de Sousa enuncia que "renda (na acepção fiscal do termo) é a soma algébrica de todos os rendimentos e de todas as despesas dedutíveis [...]"⁴.

Na definição acima, renda não é apenas o produto do capital e do trabalho, nem se limita à combinação de ambos, mas é algo unitário, é um resultado aritmético experimentado em um período de tempo. Para não causar embaraços, chamaremos essa "renda" de "renda global", como sinônimo da soma algébrica de todos os rendimentos e de todas as despesas dedutíveis em um determinado ano – incluindo "renda" em sentido estrito e os próprios proventos.

Abrindo-se parênteses, o mesmo fenômeno ocorre com a palavra "lucro". É possível assinalar, por exemplo, que a pessoa jurídica X auferiu lucro na operação Y, ao alienar a mercadoria M, querendo exprimir que a receita obtida com a venda da mercadoria M foi superior ao custo para adquiri-la. Como é possível assinalar que X auferiu lucro de Y reais em determinado ano. É claro que, no exemplo acima, a pessoa jurídica X, para apresentar lucro no ano, deve apresentar uma série de operações lucrativas. Mas a lucratividade de uma operação não importa,

-
3. Vide, nesse sentido: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 284.
 4. SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer I.2 Imposto de Renda; Despesas não dedutíveis pela pessoa jurídica. Seu tratamento como lucros dedutíveis das pessoas jurídicas no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: _____. **Pareceres: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. 1, p. 67.

necessariamente, que o resultado apurado no período tenha sido positivo. Fechamos os parênteses.

Quando o Código Tributário Nacional fala em "disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza" não pode estar se referindo, diretamente, à "renda" nessa última acepção, isto é, "renda global". Eis que "renda global" já é o resultado de uma expressão aritmética que, para ser calculada, depende que se distinga quais acréscimos e decréscimos devem ser levados em consideração.

Ora, "disponibilidade jurídica ou econômica" deve estar conectada com os elementos que constituem os acréscimos que, computados com os decréscimos, constituem a renda global. No caso da pessoa jurídica X que mencionamos acima, a disponibilidade jurídica ou econômica estaria imediatamente relacionada com aquela operação de vender uma mercadoria com lucro – isto é, se o produto daquela venda já está disponível jurídica ou economicamente – e apenas mediamente relacionada com o resultado positivo auferido no final do ano – eis que tal resultado dependerá, evidentemente, de que todas as operações computadas para sua apuração representem numerários disponíveis econômica ou juridicamente.

Agora, vimos, quando tratamos de certos aspectos constitucionais do imposto, que os primados da universalidade, generalidade e progressividade importam que a base de cálculo do IR seja um todo unitário, isto é, aquilo que vimos designando de "renda global". Portanto, a hipótese de incidência desse tributo não é exatamente, "ter disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza" como o *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional nos induz a concluir, mas, antes, auferir renda anual composta de rendimentos disponíveis jurídica e economicamente.

Mas, pensemos mais sobre "renda global" e sua distinção perante os rendimentos que a compõem.

Se renda global é acréscimo patrimonial verificado no período do exercício, não julgamos que haja grande dificuldade em se compreender o que significa "acréscimo". Este signo próprio da aritmética significa "adição", "aumento". O significado é intuitivo.

Já para o termo "patrimônio", poderemos, por ora, nos socorrermos ao artigo 91 do Código Civil. Tal dispositivo prescreve que constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas de uma pessoa dotadas de valor econômico. Nesse sentido, patrimônio pode ser tido como o conjunto de relações jurídicas, apreciáveis economicamente, que certo sujeito compõe como sujeito ativo ou passivo.

Uma relação é dotada de um objeto designado de "prestação". Nesse sentido, enunciar que uma relação é vertida de valor econômico significa exprimir que sua prestação indica um fazer ou um dar passível de ser quantificado em termos pecuniários. Dessa feita, nota-se que a pessoa possui direitos com prestações quantificáveis economicamente – que designaremos, conjuntamente, de ativo – e obrigações com prestações quantificáveis pecuniariamente – cujo conjunto será designado de passivo.

Para fins do presente artigo, chamaremos de patrimônio líquido o valor resultante da subtração do ativo e passivo, isto é, quanto o ativo supera o passivo. E designaremos de "renda global" o aumento do patrimônio líquido incorrido no período de doze meses – ou em outros períodos de apuração – decorrente do advento de novos direitos cujos valores das prestações superam os valores referentes àquelas prestações que sejam objeto de novas obrigações contraídas no mesmo período.

Note-se que os objetos (prestações) de cada direito novo que surge e que será computado na base de cálculo do Imposto sobre a Renda são justamente os rendimentos (ou receitas no caso das pessoas jurídicas). E os objetos das obrigações a serem incluídas para determinação da base de cálculo do gravame constituem-se, exatamente, nos abatimentos previstos pela legislação – no caso da pessoa jurídica, os custos, perdas ou despesas.

Por sua vez, também podemos pensar que quando tais direitos forem originados de fatos jurídicos conectados com o capital, com o trabalho, ou com a combinação de ambos, haverá a renda mencionada pelo inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional; já quando forem vinculados a fatos jurídicos sem conexão com o capital e o trabalho, haverá provento.

A renda, portanto, mencionada pelo inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional é o objeto de um direito adquirido por certo contribuinte, cujo fato jurídico que o irradia é vinculado ao capital de tal contribuinte, ao trabalho por ele exercido, ou à combinação de ambos; já os proventos, mencionados pelo inciso II do mesmo dispositivo são os objetos de direitos, irradiados por fatos sem vinculação direta com o trabalho ou o capital.

Nesse sentido, enunciar que "renda" ou proventos está disponível significa asseverar que o objeto de cada direito computado para formação da renda global é disponível de algum modo – jurídica ou economicamente – para o contribuinte. Portanto, a disponibilidade jurídica ou econômica há de ser de rendimentos. Apenas, de modo mediato, a "renda global" pode ser tida como disponível econômica ou juridicamente, no sentido de que os rendimentos computados para sua formação estão, desse modo, disponíveis.

Agora, se renda e proventos são objetos (de relações jurídicas) que denotam riquezas, a disponibilidade jurídica é o sinônimo do nascimento do direito ao objeto (riqueza) computado na base de cálculo do gravame. Para que haja disponibilidade jurídica, portanto, o contribuinte deve praticar o fato jurídico que faz nascer a relação que tenha como núcleo a riqueza obtida pelo contribuinte.

Já para que haja a disponibilidade econômica, é preciso que a prestação, objeto da relação jurídica, tenha sido cumprida por seu devedor, de modo que o titular do direito receba a posse daquela riqueza (rendimento). Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa esclarece:

A aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam de separação da renda, isto é: a sua efetiva percepção em dinheiro ou em outros valores⁵.

A hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, deste modo e ao contrário do que veiculado pelo senso comum, dista de ser a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, em uma repetição literal do artigo 43 do Código Tributário Nacional. A hipótese de incidência é o contribuinte, residente no Brasil, auferir renda global, verificada ao término do período de apuração⁶. Disponibilidade jurídica ou econômica é apenas um requisito, voltado a cada rendimento computado na base de cálculo do IR: ou bem tal rendimento foi recebido pelo contribuinte ou bem o contribuinte tem o direito a recebê-lo.

Ao mesmo tempo, se disponibilidade é o critério que permite identificar quais os rendimentos (oriundos do capital, trabalho ou outros) que podem ingressar na base de cálculo do gravame, nota-se que, para o cômputo da renda, o legislador ordinário possui certos limites.

O primeiro deles refere-se ao alcance de renda, enquanto acréscimo patrimonial global: todos os "inputs" – de entrada e saída – devem ter relação com o patrimônio do contribuinte, pois é ele, em última análise, que deve ser incrementado ou acrescido. Portanto, não há como se distanciar da noção de renda com a de conjunto de direitos e obrigações (patrimônio) adquiridos e contraídos pelo contribuinte.

5. SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres**: Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. v. 3, p. 277.

6. Alternativamente, também seria hipótese de incidência do imposto o contribuinte não residente auferir rendimentos no território nacional. Contudo, já se trata de outra materialidade – que se afasta do que designamos de renda anual – de modo que não vamos considerar tal hipótese, de modo mais detido, no presente artigo.

O segundo decorre da noção, que julgamos ter demonstrado, que não é a renda global que é econômica ou jurídica, mas a disponibilidade dos rendimentos que a compõem. A disponibilidade, portanto, não é uma característica imediata do que designamos de renda global. É, antes, um atributo relacionado aos diversos rendimentos de serem (a) ou objetos de relações jurídicas já contraídas pelo sujeito de direito ou (b) serem objetos de relações jurídicas contraídas pelo contribuinte e que já foram adimplidas pelo sujeito passivo.

Ademais, se renda é acréscimo patrimonial e patrimônio é um conceito jurídico, renda é um conceito que sempre envolve o cômputo de objetos (riquezas) insertos em novas relações jurídicas (direitos e obrigações). Cogitar o contrário, aliás, seria ir de encontro à dicção do artigo 110 do Código Tributário Nacional, pois o conceito de renda – e de acréscimo patrimonial – é definidor da competência da União.

Assim, a hipótese de incidência do indigitado imposto só pode ser o aumento de patrimônio líquido verificado em um ano, oriundo do aspecto de que os valores dos objetos dos novos direitos adquiridos pelo contribuinte no ano superam os valores dos objetos das obrigações incorridas por tal pessoa jurídica no mesmo período, sempre computados objetos que, ou foram recebidos durante o ano, ou deles já se têm o direito de receber.

3 A BASE DE CÁLCULO DO IR NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO FEDERAL E O IFRS

Vimos, no item anterior, que a hipótese de incidência do IR é a obtenção de "renda global", entendida como um acréscimo patrimonial verificado ao longo de um período de tempo.

Agora, é tarefa da lei ordinária definir os meandros como tal acréscimo patrimonial será apurado, a partir de riquezas disponíveis jurídica ou economicamente e considerando gastos que sejam dedutíveis para identificar aquele aumento no patrimônio líquido a que já nos referimos.

Assim, vale apontar que a pessoa jurídica pode apurar a base de cálculo do IR pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Vamos nos deter, neste artigo, sobre o lucro real, a fim de examinar sua relação com a contabilidade.

Indo direto ao ponto, lucro real, nos termos do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977, é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Veja-se sua disposição:

Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Como se nota, o lucro real parte do lucro líquido, que "deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial". Atualmente, a Lei n. 6.404/1976, com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007, determina tal apuração.

O artigo 177 da referida lei, por sua vez, determina o seguinte:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

Agora, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º desse artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

É nesse sentido que entram em voga os preceitos contábeis prescritos pelo IASB e as normas contábeis padrão IFRS que hão de ser observados pelas pessoas jurídicas para apurar seu lucro.

Para que se contextualize um pouco tal panorama contábil, em virtude de ausência de padrão na contabilidade internacional, que acarretava diferenças contábeis que prejudicavam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades em diferentes países, houve um esforço de se estabelecer uma convergência nos métodos contábeis.

Nessa toada, foi criado o International Accounting Standards Board (IASB) que desenvolve e aprova o International Financial Reporting Standards (IFRS), que são um conjunto de preceitos que visam a consolidar uma convergência contábil nas diversas jurisdições e passaram a ser adotados por inúmeros países, em maior ou menor grau.

No Brasil, para implementação da convergência contábil ao padrão internacional, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005, previsto pela Resolução CFC n. 1.055/2005. Assim, começaram a ser editados diversos pronunciamentos que incorporaram as diversas diretrizes instituídas pelo IASB.

Em uma segunda fase, a Lei n. 11.638/2007, acima citada, passou a prever que as normas editadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) estejam em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, o que importa a adoção do IFRS.

Em matéria tributária, inicialmente, buscou-se garantir uma neutralidade até que contribuintes e Fisco pudessem se adaptar à nova realidade contábil. Assim, a Medida Provisória n. 449/2008, editada na Lei n. 11.941/2009, instituiu o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), que instituiu, de certa forma, duas contabilidades, uma tributária e outra societária, almejando-se a neutralidade.

Ato contínuo, com a Lei n. 12.973/2014, eliminou-se o RTT.

É bem verdade que a Lei n. 12.973/2014, de certa maneira, buscou neutralizar certos efeitos gerados pela adoção do novo padrão contábil. De fato, diversos artigos da referida lei buscaram neutralizar efeitos das inovações contábeis, a ponto de se pensar em uma noção de neutralidade fiscal das introduções geradas pela legislação contábil.

Contudo, uma cláusula mais genérica de neutralidade apenas se voltou para alterações futuras da contabilidade. Efetivamente, o artigo 58 da referida lei dispõe o seguinte:

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial,

que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Como se verifica do artigo acima citado, 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 dessa lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Contudo, não há previsão legal expressa de neutralidade para inovações contábeis acarretadas pela adoção do padrão IFRS, introduzidas antes da vigência da Lei n. 12.973/2014.

Agora, se o artigo acima citado prevê apenas neutralidade genérica para o futuro, se a Lei n. 12.973/2014 neutraliza, caso a caso, mas não genericamente, os efeitos da adoção IFRS para fins tributários, e se o lucro líquido deve ser apurado de acordo com os parâmetros contábeis, infere-se que eventuais alterações contábeis que influenciam a apuração do lucro líquido e sem previsão de ajuste para determinação do lucro real, têm sim impacto na base de cálculo do IR.

Qual o limite? Os limites são os traçados no item anterior. Se a norma contábil determinar a contabilização de acréscimo (receita ou ganho) que não revela uma riqueza nova disponível jurídica ou economicamente àquele contribuinte, caberá um ajuste para que o lucro apurado não seja distinto do conceito de renda global que verificamos no item anterior.

Estabelecida essa premissa, pensemos agora sobre o princípio contábil da essência sobre a forma, para, em seguida, pensarmos sobre como ele pode influenciar a base de cálculo do IR.

4 DO PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

Vimos, no item anterior, que o IFRS passou a ser adotado internacionalmente visando-se à convergência nas normas contábeis. Quando se pensa em tais preceitos, nota-se que essas normas buscam, portanto, instituir convenções para fins de padronização e convergência contábil.

Se a contabilidade registra a situação e a evolução do patrimônio, tal modo de demonstração não é único. Há diversos ângulos que poderiam ser adotados e a escolha de um deles é justamente a intenção do IFRS. E, nesse

panorama, conforme a necessidade de utilização das informações registradas pela contabilidade, podem-se adotar os métodos, critérios e assim por diante.

No caso do IFRS, há um forte intuito de atender, de modo mais direto, a dois usuários da contabilidade: investidores e credores da pessoa jurídica. No CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que foi aprovado pela Deliberação CVM 675 de 13.12.2011, tal aspecto é evidenciado.

Embora tal corpo regulatório não defina “normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação”, tal veículo normativo “estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos”. Trata-se, sem dúvida, de corpo que estabelece “critérios contábeis”, nos termos do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014.

Veja-se o que nele consta sobre o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral, de acordo com os padrões IFRS:

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é 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. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

Portanto, o padrão IFRS é voltado, primariamente, para dois usuários fundamentais: credores e investidores na atividade.

Claro que esse objetivo – de fornecer subsídios para a tomada de decisões de fornecimento de recursos para a entidade – influencia todos os princípios, métodos, normas e critérios contábeis que não devem ser vistos como “valores em si mesmo”, senão como meios para se atingir o propósito de se retratar o patrimônio, a evolução patrimonial e a capacidade da entidade de gerar caixa de modo mais útil possível para, no final do dia, investidores ou credores tomarem suas decisões.

Assim, por exemplo, as duas características fundamentais qualitativas que deve possuir a informação contábil financeira, isto é, a relevância e a fidedignidade vêm nesse contexto. Na estrutura conceitual é dito o seguinte:

QC1. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil, discutidas neste capítulo, identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros (informação contábil-financeira).

Nesse viés, a informação contábil-financeira relevante é aquela útil para que credores ou investidores tomem decisões acerca da entidade. Normalmente, a utilidade está associada à materialidade, isto é, a informação deve exprimir uma operação econômica relevante, mas pode ser o caso de um evento de proporções relativamente baixas apresentar ponto relevante a seus usuários.

Outra característica qualitativa fundamental da informação contábil é o de ser fidedigna. A representação fidedigna é assim esclarecida pelo CPC Conceitual:

QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

Embora o trecho acima fale em "completude", "neutralidade" e "livre de erro" é claro que essas três características devem ser pensadas não de modo absoluto, mas como um instrumento para que o usuário da contabilidade compreenda a informação de modo satisfatório para tomar suas decisões. O trecho a seguir citado do CPC 00 (R1) indica tal aspecto:

QC13. O retrato da realidade econômica completo deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, um retrato completo de um grupo de ativos incluiria, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos que compõem o grupo, o retrato numérico de todos os ativos que compõem o grupo, e a descrição acerca do que o retrato numérico representa (por exemplo, custo histórico original, custo histórico ajustado ou valor justo). Para alguns itens, um retrato completo pode considerar ainda explicações de fatos significativos sobre a qualidade e a natureza desses itens, fatos e circunstâncias que podem afetar a qualidade e a natureza deles, e os processos utilizados para determinar os números retratados.

Nesse diapasão, o princípio da essência sobre a forma surge como relevante, embora tenha sido revogada sua veiculação expressa. Como enuncia o próprio Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sua revogação se deu por conta de redundância e não de abandono. Veja-se:

A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.

Como se nota do excerto acima, a significação econômica de um evento pode prevalecer, contabilmente, em contraposição à significação jurídica, sempre que existir incompatibilidades entre elas.

Por enxergarmos a contabilidade de fora, diríamos que a essência sobre a forma não significa que a realidade econômica é verdadeira e a forma jurídica apenas uma mera aparência, uma forma. Diríamos, sim, que o ponto de vista econômico de representar certas operações praticadas pela entidade é visto pelo IASB como mais útil a um credor ou a um investidor do que a significação jurídica daqueles eventos.

Exemplo já utilizado⁷ é da pessoa jurídica que efetiva operação de alienação de impressora auferindo receita de certo montante, recebida parceladamente, reconhecida já no ato da alienação. Imagine-se que tal pessoa jurídica, no mesmo ato, tenha se comprometido a doar papel e *toner* a comprador, de sorte que foram formalizadas duas operações: (a) alienação de impressora, com receita pela venda e (b) doação de papel e *toner*, que comprometerá resultados futuros da companhia.

Das explicações acima, questiona-se: por que pode surgir uma divergência entre o jurídico e o econômico?

Para se compreender por que tais divergências podem surgir, levemos em consideração, inicialmente, que o propósito da contabilidade é fornecer registros fidedignos para seus usuários. E, no caso do IFRS, esses usuários, são, prioritariamente, credores e investidores, conforme já visto.

Nesse contexto, se uma pessoa jurídica X e outra Y manifestarem sua vontade de modo que surja certa relação jurídica que confira a cada uma delas

7. O exemplo foi proferido pelo Professor Eliseu Martins, em aula que tivemos oportunidade de presenciar.

um conjunto de direitos e obrigações, haverá uma linguagem que retrate tal situação, que certamente utilizará a terminologia jurídica, usualmente aceita.

Pois bem, a contabilidade deve registrar tais trocas de modo fidedigno, ou, em outras palavras, do modo que seja mais representativo para mostrar aos credores ou aos investidores a capacidade da pessoa jurídica de pagar suas dívidas ou de dar retorno aos investimentos.

Para um investidor ou um credor obter tal visão de modo adequado deve compreender, em síntese, quanto uma pessoa jurídica gasta para obter receitas, ou, em outras palavras, qual a capacidade de uma pessoa jurídica de gerar caixa, além de seus gastos necessários, para pagar empréstimos ou dividendos.

No caso do exemplo, a receita computada logo quando da alienação da impressora ao comprador transmitiria um resultado imediato dissociado dos gastos que a pessoa jurídica terá com a "doação" de papéis, *toner* etc.

Isso porque a forma jurídica transmite situações que, do ponto de vista jurídico, são dissociadas entre si.

Ora, a pessoa jurídica X aliena a impressora pelo preço P para a pessoa jurídica Y; isso significa que as partes acordaram pela entrega do bem mediante o pagamento de certo preço. O lucro da operação é preço menos o custo da impressora e as despesas da venda.

Outra operação distinta é a doação. Se se trata de doação, os *toners* são entregues sem qualquer contrapartida, revelando liberalidade da doadora.

Nesse sentido, uma pessoa poderia investir com expectativa de que o resultado da venda da impressora se verifique, novamente, no futuro, ou um credor pode disponibilizar recursos a título de mútuo, na expectativa de que a pessoa jurídica produza lucro em suas operações tal como registrado naquele período. Mas, tais decisões, evidentemente, partiriam de uma falsa premissa, pois a ulterior doação que a pessoa jurídica X efetivaria nos anos subsequentes impediria que o resultado se efetivasse no futuro. São justamente tais enganos que o princípio da essência sobre a forma visa a evitar.

É evidente que, do ponto de vista contábil, o registro da essência sobre a forma – que nada mais é senão a prevalência da significação econômica sobre a significação jurídica – altera o resultado daquela pessoa jurídica X em questão, influenciando no lucro líquido auferido no período.

Mas, a ideia de essência sobre a forma evitaria tal distorção, pois transmitiria a noção de que a pessoa jurídica X auferiu certo preço P pela alienação de impressora, de papel e de *toner*.

No caso anteriormente citado, a ideia da essência sobre a forma iria reduzir a tributação, eis que:

Significação jurídica do fato: alienação de impressora e doação de toner	Significação econômica do fato: alienação de impressora e toner
Há disponibilidade jurídica do total do rendimento (reconhecimento da receita) previsto em contrato com a venda da impressora, pois com tal alienação o contribuinte praticou o único fato que dele se espera para obter o direito ao preço.	A disponibilidade jurídica (reconhecimento da receita) surge proporcionalmente à medida que a pessoa jurídica X cumpre suas prestações, isto é, entrega a impressora, os papéis e toner. Há, portanto, um diferimento da tributação em relação ao quadro à esquerda.
A doação seria encarada, certamente, como uma liberalidade da pessoa jurídica X. Portanto, seria uma despesa indedutível, por não haver o requisito da necessidade.	Não há doação. O custo com toner e papel iria influenciar no resultado da venda.

Agora, assumindo-se que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 autorize que critérios contábeis vigentes antes de sua veiculação produzam impactos contábeis, certamente, o lucro líquido da pessoa jurídica em questão foi modificado – no caso reduzido, ao menos no ano da venda – em função da adoção do primado da essência sobre a forma. Assim, houve um impacto tributário concreto na adoção de tal critério.

Interessante notar, no entanto, que se levado em consideração o sentido jurídico dos contratos, o contribuinte teria experimentado um lucro – isto é "uma renda", no sentido de um entre vários ganhos – no período em que entregou a impressora. Com a aplicação da essência sobre forma, em tal caso, o reconhecimento da receita quando da entrega da impressora seria inferior, pois se partiria da noção de que, na realidade, a alienação envolveu a impressora, os papéis e os toners.

A questão que se coloca é: tal interpretação econômica teria alguma restrição?

5 O PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E SUAS APLICAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme visto no item anterior, o princípio da essência sobre a forma é um instrumento para que a contabilidade, no padrão IFRS, sirva seu propósito

de registrar informações que sejam relevantes e fidedignas a usuários da contabilidade, como investidores e credores.

Esse primado acaba tendo impacto na apuração do lucro real, justamente porque irá influenciar a contabilidade na apuração do lucro líquido que é regido, por sua vez, pela contabilidade IFRS.

Claro que também irá interferir na apuração do lucro presumido – se for uma pessoa jurídica que adota contabilidade padrão IFRS – na medida em que possa influenciar a contabilização de uma receita, ou mesmo do lucro arbitrado, a depender do método de apuração escolhido.

Agora, (a) em hipótese alguma, o primado da essência sobre a forma pode importar um resultado tributável que seja distinto do conjunto de riquezas disponíveis, jurídica ou economicamente, para aquele contribuinte e (b) o primado da essência sobre a forma pode ser um fundamento jurídico que interfere na apuração do lucro líquido, mas não justifica a desconsideração de aspectos dissociados de tal atividade.

Pensemos sobre o primeiro ponto. A norma tributária federal é subordinada às prescrições da Constituição da República Federativa do Brasil e do Código Tributário Nacional. Isso significa que ainda que haja certa discricionariedade do legislador federal ao determinar como o lucro deve ser apurado, o conceito de renda global a que já nos reportamos deve ser respeitado.

Agora, a renda global é justamente composta pelo conjunto de rendimentos disponíveis jurídica ou economicamente que importem o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Contudo, note-se que disponibilidade econômica, como demonstrado, não é sinônimo de "renda econômica", e sim o momento em que um rendimento é considerado obtido.

O conceito de acréscimo patrimonial possui características jurídicas que a aplicação fiscal do princípio da essência sobre a forma não pode ultrapassar, sob pena de se violar o artigo 110 do Código Tributário Nacional, conforme indicado no item anterior.

Assim, o princípio contábil da "essência sobre a forma" não pode ser fundamento jurídico, isolado, para justificar que pessoa jurídica que não tenha obtido um acréscimo patrimonial, isto é, que não tenha adquirido um direito novo (disponibilidade jurídica de rendimento) ou recebido uma riqueza (disponibilidade econômica do rendimento) seja atuada.

O segundo aspecto que enunciamos é que o princípio da essência sobre a forma certamente tem impacto sobre os elementos relacionados à apuração do resultado contábil do qual parte a apuração do lucro real, conforme expressamente

previsto pelo direito positivo. Agora, não pode servir de fundamento jurídico suficiente para a imputação de efeitos que não estejam relacionados com tal atividade.

Por exemplo, não poderia o princípio da essência sobre a forma ser empregado para motivar a restrição do aproveitamento de prejuízo fiscal em uma incorporação às avessas, eis que a compensação de tal prejuízo é elemento relacionado ao lucro real, mas não ao lucro líquido; não poderia ser empregado para servir de fundamento para aplicar uma alíquota, concessão, ou não, de gozo de um incentivo fiscal, ou qualquer circunstância em que há previsão expressa de que a contabilidade sirva como suporte. Ou, contrário senso, tampouco poderia ser invocado pelo contribuinte para tais fins.

Tomemos o exemplo do item anterior. Poderia o contribuinte invocar o princípio da essência sobre a forma para afastar eventual incidência de ITCMD sobre a doação de *toner* ou papel? Ora, a resposta seria negativa, pois o princípio contábil da essência sobre a forma não tem qualquer conexão com o ITCMD, ICMS ou outras questões não relacionadas, direta, ou indiretamente, à apuração do lucro líquido.

Claro que, eventualmente, a presença de dissimulação, ou a inadequada qualificação de um fato por um contribuinte, poderão autorizar a desconsideração de operações jurídicas, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Nosso ponto, porém, é que se se configurar a ausência de dissimulação, o princípio da essência sobre a forma não pode, isoladamente, ser um fundamento jurídico para desconsideração da forma – isto é, do relatado em documentos jurídicos – para implicações que desvirtuem sua finalidade original, que é de fornecer informações mais exatas aos usuários da contabilidade.

Tomemos um exemplo para ilustrar o argumento: poderia o Fisco, aplicando o primado contábil da essência sobre a forma, considerar que uma redução de capital social, retirando o bem de certa pessoa jurídica, efetivada com o único propósito de garantir a venda de um ativo pelo seu acionista, para reduzir a tributação sobre o ganho de capital, não ocorreu? Ora, é evidente que não, pois se a pessoa jurídica não auferiu receita ou recebeu qualquer valor por tal alienação, o reconhecimento de tal receita por ela não representaria qualquer informação fidedigna a seus investidores ou credores.

Em outras palavras, o princípio da essência sobre a forma não é uma permissão genérica para que se aplique a interpretação econômica do direito, mas apenas um mecanismo para permitir o registro fidedigno e relevante de informações contábeis.

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, nossa conclusão é a de que a contabilidade IFRS, e suas alterações que antecedem a vigência do artigo 58 da Lei n. 12.793/2014, podem influir na apuração do lucro líquido do qual se parte para a apuração do lucro real. Nesse sentido, o princípio da essência sobre a forma deve, sim, ser aplicado, quando da apuração de tal lucro líquido.

No entanto, tal primado não pode servir de fundamento para atos do Fisco de desconsideração da realidade jurídica em questões que ultrapassam a apuração do lucro líquido. E, em hipótese alguma, pode ser aplicado em situações em que a pessoa jurídica não possui disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

7 REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. Tópico VI. In: _____. **Tópicos**. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornhiem. São Paulo: Abril Cultural, 1973. p. 107-108. (Os pensadores).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer I.2 Imposto de Renda; Despesas não dedutíveis pela pessoa jurídica. Seu tratamento como lucros dedutíveis das pessoas jurídicas no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: _____. **Pareceres: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. 1.

_____. **Pareceres: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. v. 3.