

NEUTRALIZAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS BASEADOS NA APLICAÇÃO DE NOVOS MÉTODOS OU CRITÉRIOS CONTÁBEIS

Roberto França de Vasconcellos

LL.M. em Direito Tributário Internacional pela Ludwig Maximilian Universität (Munique, Alemanha). Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV) e dos Programas de pós-graduação *lato sensu* (GVLaw) e *stricto sensu* (Mestrado Profissional) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Bruno Palhares Bontempo

Especialista em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 3 Planejamento tributário por meio das normas contábeis 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Este artigo trata da neutralização dos efeitos fiscais de planejamentos tributários baseados na aplicação de novos métodos ou critérios contábeis. Nele, será demonstrado que só poderiam as autoridades fiscais neutralizar seus efeitos fiscais nos casos em que a alteração da prática contábil pelo contribuinte se dê para aplicar novos métodos ou critérios contábeis (estes entendidos como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional e sejam incompatíveis com o sistema tributário nacional), instituídos por meio de pronunciamento técnico posterior à publicação da Lei n. 12.973/2014.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Planejamento tributário. Lei n. 12.973/2014.

1 INTRODUÇÃO

Conforme observa Paulo Ayres Barreto, as diversas ciências do conhecimento humano possuem seus próprios códigos binários, elas reduzem as complexidades de um fato social levando em conta o que é relevante para o seu *campo objeto*¹. As ciências contábil e jurídica não são diferentes, cada uma faz um recorte de determinado fato no que lhe interessa.

Luis Manuel Alonso González aponta que a relação entre a contabilidade e a tributação deve ser reconhecida de acordo com a função que cada disciplina exerce no mundo dos negócios conforme os princípios e propósitos a que servem. Enquanto a contabilidade procura refletir fielmente a situação e desempenho da empresa, com base nos princípios da prudência, registro, correlação entre receita e despesas etc., a finalidade do direito tributário é arrecadar recursos para financiar a atuação do Estado, observando os princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da igualdade, da tipicidade, entre outros, a depender do sistema tributário de cada país².

Com efeito, considerando que a contabilidade e o direito tributário são ciências ontologicamente distintas, é natural que haja um descompasso entre as normas contábeis e as normas tributárias, principalmente no tocante à apuração do lucro das empresas após a adoção do princípio da "substância econômica sobre a forma jurídica" pelas ciências contábeis. Ademais, também pode haver coincidência entre as normas contábeis e as tributárias; embora com propósitos diferentes e amparados em princípios distintos, não é raro que tanto a contabilidade quanto o direito tributário façam o mesmo recorte sobre determinado fato.

Ocorre que o direito tributário pode se utilizar do lucro contábil como ponto de partida para a apuração do lucro fiscal, impondo uma inter-relação entre ambas as disciplinas, na medida em que as normas contábeis podem interferir diretamente na apuração de tributos e, conseqüentemente, também podem ser utilizadas como forma de planejamento tributário, como se analisará neste artigo. O contrário também é verdadeiro – as normas jurídicas tributárias podem interferir diretamente na contabilidade, o que acontecia com frequência no Brasil antes da convergência do país ao padrão contábil internacional.

1. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 263.
2. GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Glosa al artículo "Complicación y simplificación, contabilidad y fiscalidad". In: NOVOA, César García et al. (Org.) **La derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatz**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 433.

Nesse contexto, haja vista a relação impositiva entre a contabilidade e o direito tributário e sua repercussão prática, faz-se relevante o estudo do trânsito entre as normas contábeis e tributárias para o presente artigo.

Embora reconheçamos que o estudo da relação entre a contabilidade e o direito tributário possua diversas classificações doutrinárias – Margaret Lamb, Christopher Nobes e Alan Roberts, por exemplo, sugerem cinco níveis de conformidade financeira fiscal: desconexão, identidade, liderança contábil, liderança fiscal e domínio fiscal³ –, adotaremos a classificação de José Casalta Nabais⁴ que acreditamos refletir a evolução histórica da relação entre as normas contábeis e as normas fiscais no Brasil.

Consoante observam João Francisco Bianco e Marcio Pedrosa Junior, José Casalta Nabais classifica a relação entre a contabilidade e o direito tributário sob três modelos: (i) de dependência total, que se fundamenta pela identidade entre os balanços contábeis e fiscais; (ii) de autonomia, que se baseia na total independência dos balanços contábeis e fiscais, apurados segundo normas próprias de ambas as disciplinas; e (iii) de dependência parcial, modelo intermediário, segundo o qual a apuração do lucro fiscal parte do lucro contábil, observados os ajustes previstos na legislação tributária⁵.

No Brasil prevalecia o modelo de dependência da contabilidade em face das normas tributárias, principalmente em função da influência do direito romano, baseado na *civil law*, que consagra o Fisco e os credores como os principais usuários das informações contábeis. A contabilidade brasileira, com efeito, era tratada como instrumento para apuração de tributos, sem se preocupar em prever, por exemplo, o fluxo de caixa futuro das empresas⁶.

A Lei n. 6.404/1976, que trouxe um capítulo específico para as demonstrações financeiras, representou um marco na contabilidade brasileira ao adotar o modelo contábil americano, que privilegia os interesses dos investidores e a autonomia da contabilidade em face do direito tributário. Nesse período, com a finalidade de adequar a legislação tributária às então novas regras contábeis, foi publicado o Decreto-lei n. 1.598/1977 que instituiu o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR),

3. LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Easiness Research**, v. 28, n. 3, p. 173-188, 1998.

4. NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

5. BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um diálogo normativo entre o direito contábil e o direito tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurelio et al. **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda. São Paulo: IBDT, 2019, p. 164.

6. Ibidem, p. 167.

documento extracontábil por meio do qual são realizados ajustes no resultado contábil a fim de apurar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Procurava-se, portanto, adotar um modelo de dependência parcial da contabilidade.

Ocorre que, como bem apontam Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins, as normas tributárias não deixaram de intervir na contabilidade com o advento do Decreto-lei n. 1.598/1977. As regras fiscais interferiam de forma indireta nas práticas contábeis por meio da imposição do cumprimento de obrigações acessórias caso o contribuinte escolhesse seguir as normas contábeis em vez das tributárias. Exemplo disso era o critério da depreciação de ativos: caso o contribuinte quisesse utilizar prazo de depreciação diferente daquele predeterminado em norma tributária, ele era obrigado a comprovar por meio de laudo ou outros documentos o prazo de vida útil desse ativo⁷.

As exigências acima citadas acabavam por desestimular que o contribuinte aderisse às normas contábeis. Assim, entendemos que nesse período, embora a Lei n. 6.404/1976 e o Decreto-lei n. 1.598/1977 tivessem o propósito de atribuir uma maior autonomia às normas contábeis na prática, o que se adotava, pelo menos em maior grau, era o modelo da dependência da contabilidade em face do direito tributário.

Com a convergência do padrão contábil internacional por meio da publicação da Lei n. 11.638/2007, que alterou diversos dispositivos da Lei n. 6.404/1976, o Brasil passou a adotar o princípio da "prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica", rompendo de vez com o sistema do *civil law*. Em razão da complexidade e da dificuldade em se implementar o padrão contábil internacional, a Lei n. 11.941/2009 instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), que veio com o propósito de resguardar a segurança jurídica dos contribuintes, permitindo que as empresas utilizassem as normas contábeis vigentes antes da implementação do padrão internacional (31/12/2007) como referência para apurar o lucro fiscal⁸, o que devia ser feito por um livro auxiliar (Fcont).

Verifica-se, portanto, que o modelo vigente no RTT era o da autonomia total, pelo menos em relação às então novas normas contábeis baseadas no padrão internacional, tendo em vista que a apuração da base de cálculo dos tributos federais independia das normas contábeis implementadas por meio da Lei n. 11.638/2007.

Finalmente, a Lei n. 12.973/2014 veio a encerrar o RTT, o que foi feito por intermédio de duas medidas: primeiro, a própria Lei n. 12.973/2014 neutralizou

7. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 25, 2019.

8. BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Op. cit., p. 168.

os efeitos fiscais das práticas contábeis consideradas incompatíveis com as regras e princípios tributários, como o reconhecimento de receita na avaliação a valor justo, o arrendamento mercantil financeiro, *goodwill*, ganho por compra vantajosa, subvenção para investimento, entre outros; segundo, o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 trouxe regra de neutralização dos efeitos fiscais dos novos métodos ou critérios contábeis emitidos por meio de atos administrativos editados após a publicação da referida lei, atribuindo à Receita Federal a competência de indicar quais são os novos métodos e critérios contábeis e qual o procedimento para anular seus efeitos fiscais. Vejamos.

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.

É importante destacar que Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a fim de implementar os padrões contábeis internacionais, instituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio da Resolução n. 1.055/2005. Posteriormente, com a publicação da Lei n. 11.638/2007, o CPC adquiriu competência para editar normas contábeis⁹. Vale citar como exemplos de normas contábeis editadas após a publicação da Lei n. 12.973/2014, (i) o CPC 47 (receita de contrato com cliente, baseado no IFRS 15), vigente desde 01/01/2018, que teve grande parte de seus efeitos tributários neutralizada pela Instrução Normativa RFB n. 1.771/2017; e (ii) o CPC 06 R2 (operações de arrendamento mercantil, baseado no IFRS 16), vigente desde 01/01/2019, que também teve grande parte de seus efeitos tributários neutralizada pela Instrução Normativa RFB n. 1.889/2019.

Portanto, com a publicação da Lei n. 12.973/2014 e encerramento do RTT passou-se a adotar o modelo de dependência parcial no Brasil, de forma que o resultado contábil, apurado por meio do padrão internacional, ficou definido como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apuração esta que é feita por meio de ajustes (adições, exclusões e compensações) no já citado LALUR. Por consequência, conforme constata Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins, “qualquer mudança no

9. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. Op. cit., p. 27.

lucro contábil calculado por meio dos pronunciamentos contábeis tem potencial de modificar o montante a ser recolhido de tributos incidentes sobre o lucro¹⁰.

Considerando a influência que as normas contábeis exercem sobre a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendemos ser uma realidade a execução de planejamento tributário visando à redução de tributos por meio da aplicação das normas contábeis, em especial dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Analisaremos, portanto, se poderia a Receita Federal neutralizar os efeitos tributários de planejamentos que visem a reduzir a tributação por meio da aplicação dos pronunciamentos técnicos.

Para tal fim, delimitaremos o tema em duas hipóteses de planejamento tributário: (i) no caso de um mesmo pronunciamento técnico prever mais de um procedimento para contabilizar o mesmo fato, o contribuinte altera sua política contábil passando a adotar o procedimento que gere uma menor tributação; e (ii) planejamento para diminuir a carga tributária adotando pronunciamento técnico diferente daquele que seria originalmente de observância obrigatória pelo contribuinte.

2 ALCANCE DO ARTIGO 58 DA LEI N. 12.973/2014

Antes de analisar o planejamento tributário por meio do emprego de normas contábeis faz-se necessário esclarecer alguns pontos essenciais sobre o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, quais sejam:

- (i) o que se entende por novos métodos e critérios contábeis?
- (ii) a Receita Federal pode invocar o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 para neutralizar os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte, mesmo sem haver norma contábil nova?
- (iii) os pronunciamentos técnicos editados pelo CPC possuem força vinculante (*enforcement*)?
- (iv) é necessária a manifestação da Receita Federal para que novos métodos ou critérios contábeis sejam neutralizados, nos termos do parágrafo único do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?

2.1 O que se entende por novos métodos e critérios contábeis?

José Antonio Minatel, ao dispor sobre o CPC 47 (receita de contrato com cliente), entendeu que não houve mudança nos métodos e critérios contábeis em relação ao regime anterior (CPC 30), de forma que não haveria necessidade

10. Ibidem, p. 17.

de a RFB neutralizar os efeitos das práticas contábeis previstas no CPC 47. Segundo o autor, o "método" do referido pronunciamento técnico seria o "regime de competência"; enquanto o "critério", entendido este como técnica que visa à implementação do "método", seria o de correlação entre as receitas e as despesas incorridas para obtê-las¹¹. Vê-se, portanto, que para Minatel "métodos" e "critérios" possuem acepções amplas, fundamentadas mais em princípios do que em regras específicas.

Já Elidie Palma Bifano, ao interpretar os dispositivos da Lei n. 6.404/1976 que utilizam os termos "métodos" ou "critérios" contábeis (artigos 177, 183, 184 e 248), conclui que critérios são compreendidos pela referida lei como regras de avaliação (como os ativos ou passivos devem ser avaliados), enquanto método seria o procedimento para se efetivar ou avaliar o critério. A avaliação a valor justo, por exemplo, seria "critério", enquanto os "métodos" de apuração seriam os procedimentos para se chegar ao valor justo, como (i) o preço pelo qual estoques possam ser repostos diante de uma compra de mercado, (ii) o preço líquido de realização de bens destinados à venda pelo valor de mercado etc.¹² Assim, pela concepção da autora, os conceitos de "métodos" e "critérios" contemplariam normas contábeis mais específicas, notadamente relacionadas à fase de mensuração de ativos e passivos.

A Lei n. 12.973/2014 encerrou o Regime Tributário de Transição (RTT), criado para que os contribuintes pudessem se adaptar à convergência do padrão contábil internacional. Com efeito, tendo em vista que o direito tributário e a contabilidade são ciências que possuem propósitos distintos e são regidos por princípios diferentes, o legislador ordinário considerou que as novas normas contábeis, baseadas no padrão internacional, que privilegia a essência econômica sobre a forma jurídica, trouxeram diversos métodos e critérios incompatíveis com o direito tributário e, por consequência, neutralizou seus efeitos fiscais, independentemente de esses métodos e critérios se referirem a regras de reconhecimento, mensuração, ou evidenciação.

Nesse contexto, o legislador ordinário, além de anular os efeitos tributários de diversas normas contábeis editadas antes da publicação da Lei n. 12.973/2014, por considerá-las incompatíveis com as normas tributárias, também se preocupou em estabelecer uma regra para neutralizar os efeitos tributários de novas normas

-
11. MINATEL, José Antônio. Por uma união estável entre contabilidade e legislação tributária, em lugar do divórcio pontual interesseiro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 165, 2019.
 12. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 93, 2019.

contábeis (editadas após a publicação da Lei n. 12.973/2014) que igualmente venham a se basear no padrão internacional.

O propósito da Lei n. 12.973/2014, seja em relação ao passado ou ao futuro, sempre foi o de anular os efeitos fiscais de normas contábeis incompatíveis com o sistema tributário nacional, haja vista a convergência do Brasil ao padrão internacional. Nesse sentido, considerando o contexto em que a Lei n. 12.973/2014 se insere, entendemos que o artigo 58 deve ser interpretado de forma teleológica, ou seja, em conformidade com a finalidade da própria Lei n. 12.973/2014.

Entende-se por novos métodos e critérios, portanto, quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional (baseado no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica) e que sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários, independentemente de estarem inseridas na fase de reconhecimento, mensuração ou evidenciação. Os efeitos fiscais dos novos critérios e métodos contábeis, posteriores à publicação da Lei n. 12.973/2014, só poderiam deixar de ser anulados caso sobreviesse nova norma tributária revogando ou alterando a norma anterior que justificou sua neutralização (dos efeitos fiscais), por isso a redação final do artigo 58 "até que lei tributária regule a matéria".

2.2 A Receita Federal pode invocar o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 para neutralizar os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte, mesmo sem haver nova norma contábil que justifique a referida mudança?

O artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 é claro ao dispor que serão objeto de neutralização, em relação aos tributos federais, os métodos e critérios contábeis modificados ou adotados "por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei".

Portanto, para que haja a neutralização dos efeitos tributários de determinada regra contábil, nos termos do artigo 58, devem ser observados, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) deve haver novo critério ou método contábil; (ii) posteriores à publicação da Lei n. 12.973/2014; e (iii) oriundos de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial.

Assim, tendo em vista que os novos métodos ou critérios contábeis que serão objeto de neutralização devem ter origem em atos administrativos (em especial os pronunciamentos técnicos CPC), não poderia a Receita Federal, com base no artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, anular os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte que não decorra de aplicação de nova norma contábil nos termos relacionados acima.

2.3 Os pronunciamentos técnicos editados pelo CPC possuem força vinculante?

Vale lembrar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005 para implementar no Brasil o padrão contábil internacional. Em 2007, com a publicação da Lei n. 11.638/2007, que inseriu o artigo 10-A na Lei n. 6.385/1976, o CPC passou a ter competência para elaborar normas contábeis, senão vejamos:

Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar 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. Parágrafo único. A entidade referida no *caput* deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.

Em razão de o CPC não possuir personalidade jurídica, os pronunciamentos técnicos emitidos por ele não possuem força vinculativa. Não obstante, como os órgão reguladores que integram o CPC são autarquias (ex.: CVM, BACEN, CFC), a aceitação das recomendações emitidas pelo CPC por elas possui força de ato administrativo de observância obrigatória por seus jurisdicionados¹³.

Desta forma, como bem apontam Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ao contrário de outros órgãos reguladores como CVM e BACEN, adota integralmente todos os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Com efeito, todos os contadores se obrigam a aplicar os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis¹⁴.

Na prática, os pronunciamentos técnicos do CPC, embora não possuam força de uma norma jurídica, são plenamente aplicáveis, excetuados os casos em que contrariam a lei e os órgãos reguladores resolvam não os adotar¹⁵.

13. BIFANO, Elidie Palma. Op. cit., p. 90-91.

14. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. Op. cit., p. 28-29.

15. Ibidem, p. 30.

2.4 É necessária a manifestação da Receita Federal para que novos métodos ou critérios contábeis sejam neutralizados, nos termos do parágrafo único do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?

O parágrafo único do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 prescreve que cabe à Receita Federal indicar quais são os novos métodos e critérios contábeis previstos nos atos administrativos editados após a publicação da referida lei e dispor sobre os procedimentos para anular seus efeitos tributários.

Segundo entendemos, mesmo que a Receita Federal não se manifeste sobre determinado ato administrativo que institua novos métodos ou critérios contábeis, sendo estes compreendidos como qualquer procedimento fiscal que contrarie regras e princípios tributários, seus efeitos tributários devem ser neutralizados. Não se pode admitir que uma regra contábil, incompatível com o sistema tributário nacional, produza efeitos fiscais apenas pelo fato de a Receita Federal não ter se manifestado. Do contrário, seria o mesmo de admitir que a constitucionalidade ou a legalidade dos efeitos tributários de uma norma contábil dependam do aval da Receita Federal, o que vai de encontro à lógica de hierarquia do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, para Helenilson Cunha Pontes o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 possui apenas caráter pedagógico, tendo em vista que os efeitos tributários das normas contábeis estão sujeitos ao teste de constitucionalidade e de legalidade¹⁶. Desta forma, mesmo se não existisse o referido dispositivo legal, não poderia um critério ou método contábil incompatível com o sistema tributário nacional produzir efeitos tributários.

A nosso ver, embora concordemos que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 não é imprescindível, ele cumpre o objetivo de oferecer maior segurança jurídica ao contribuinte, tendo em vista que não se deve exigir conhecimento técnico jurídico do contribuinte ou até mesmo do contador para avaliar se o efeito fiscal de uma determinada norma contábil é compatível ou não com o direito tributário brasileiro. No entanto, caso o próprio contribuinte realize ajustes no LALUR por entender que determinada norma contábil é inconciliável com o sistema tributário nacional, não cabe à autoridade fiscal autuá-lo apenas sob o fundamento de que não há manifestação da Receita Federal dispondo se essa norma deve ou não ter seus efeitos fiscais neutralizados.

16. PONTES, Helenilson Cunha. A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis. *Conjur*, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-29/consultor-tributario-neutralidade-efeitos-fiscais-novos-criterios-contabeis>>. Acesso em: 9 set. 2019.

Não obstante, uma vez havendo manifestação da Receita Federal sobre a neutralidade fiscal de determinado ato administrativo, o contribuinte deve ter a segurança de que as autoridades fiscais irão obedecer a ela (a manifestação da RFB) e de que ele não será autuado caso a RFB venha a alterá-la. Caso a Receita Federal publique nova manifestação alterando a anterior, aquela não poderá produzir efeitos retroativos, do contrário haveria clara violação ao princípio da segurança jurídica, notadamente da proteção da confiança no Poder Executivo. Conforme prescreve Humberto Ávila, ao dispor sobre o princípio da proteção da confiança em relação a atos administrativos, *a Administração* (no presente caso, a Receita Federal) *até pode revisá-los* (os atos administrativos emitidos por ela), *mas não pode atingir fatos ocorridos ainda na sua vigência*, tendo em vista que violaria o princípio da proteção da confiança¹⁷.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO POR MEIO DAS NORMAS CONTÁBEIS

Como se viu, o resultado contábil serve como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, feita por meio de diversos ajustes (adições, exclusões e compensações) no LALUR. Com efeito, qualquer alteração nas normas contábeis ou na política contábil do contribuinte tem o potencial de interferir diretamente no lucro tributável, de forma que se torna possível a realização de planejamento tributário visando a diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio de modificação na prática contábil – em especial com os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, que são plenamente aplicáveis, como se analisou.

É importante ressaltar que, para se planejar por meio das normas contábeis, o contribuinte deve ter a segurança de que as autoridades fiscais irão seguir à risca a Instrução Normativa da Receita Federal que neutralizar novos métodos e critérios contábeis, entendidos estes como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional (baseado no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica) e que sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários. Ademais, o contribuinte também deve ter a segurança de que caso a Receita Federal publique nova Instrução Normativa alterando a sua posição sobre quais métodos ou critérios contábeis devem ser neutralizados, ela não produzirá efeitos retroativos.

Por fim, vale frisar que a Receita Federal não pode neutralizar os efeitos fiscais decorrentes da adoção de nova prática contábil pelo contribuinte que não tome

17. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 469.

por base a aplicação de novo método ou critério contábil, implementado por pronunciamento técnico CPC editado após a publicação da Lei n. 12.973/2014.

Estabelecidas estas premissas passemos a analisar dois diferentes procedimentos de se realizar planejamento tributário por meio de normas contábeis: (i) planejamento para adotar prática contábil, prevista em um mesmo pronunciamento técnico, que gere uma menor tributação; e (ii) planejamento para diminuir a carga tributária adotando pronunciamento técnico diferente daquele que seria originalmente de observância obrigatória pelo contribuinte.

3.1 Adoção de política contábil prevista em um mesmo pronunciamento técnico, que gere uma menor tributação

Um mesmo pronunciamento técnico pode prever mais de uma prática fiscal a ser adotada pelo contribuinte. Cite-se como exemplo o procedimento de avaliação do estoque, que nos termos do CPC 16 pode ser mensurado utilizando os seguintes métodos: (i) da média ponderada móvel (MPM); (ii) do primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS); (iii) do último que entra, primeiro que sai (UEPS); e (iv) do preço fixo.

Existem duas formas de um mesmo pronunciamento técnico prever mais de uma política contábil. Existe a possibilidade de o pronunciamento oferecer mais de uma maneira de se contabilizar um mesmo fato. Se A, então X, Y ou Z. Por outro lado, a entidade também pode alterar sua prática contábil em razão de mudanças nas circunstâncias de determinado fato. Se A, então X; se B, então Y; ou se C, então Z. Esta distinção se faz necessária na medida em que existem regras contábeis que regulamentam a possibilidade de uma entidade alterar sua política contábil, conforme explicaremos adiante.

O CPC 23 (políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro) define políticas contábeis como "os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis" (§ 5º). Vê-se, portanto, que é utilizada uma definição com sentido amplo que, segundo entendemos, compreende o conceito de métodos ou critérios contábeis.

O § 16 do CPC 23 esclarece que não se considera mudança na política contábil "a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que difiram em essência daqueles que ocorriam anteriormente". Com efeito, entendemos que apenas a primeira hipótese relacionada acima (mais de uma forma de se contabilizar um mesmo fato) está sujeita às regras contábeis sobre alteração de política contábil. No caso de haver mais de uma forma de

contabilização a depender das circunstâncias fáticas, entendemos que a aplicação de nova política contábil será essencialmente diferente da que era anteriormente aplicada pela entidade.

O § 14 do CPC 23 dispõe que a entidade apenas poderá alterar sua política contábil em duas circunstâncias, quais sejam:

- (i) se for exigido por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou
- (ii) se resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.

Os usuários das informações contábeis devem poder comparar as demonstrações financeiras da entidade ao longo do tempo a fim de identificar a evolução do seu desempenho e do fluxo de caixa. Conforme mencionamos anteriormente, a contabilidade baseada no padrão internacional consagra o investidor como principal usuário, de forma que as informações transmitidas devem espelhar da melhor forma possível a realidade econômica da entidade. Com efeito, não se pode alterar a política contábil da entidade para pior, de maneira que a informação se torne menos confiável. O § 31 do CPC 28 exemplifica que é "altamente improvável que uma alteração do método do valor justo para o método do custo resulte numa apresentação mais apropriada".

Portanto, não basta realizar planejamento tributário para alterar a política contábil da entidade acerca de um mesmo fato apenas sob o fundamento de que irá gerar uma menor tributação. A mudança da política contábil nesse caso (contabilizar o mesmo fato de maneira diferente) deve resultar em informação mais confiável sobre a posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade. Nesse sentido, vale transcrever abaixo manifestação da CVM:

É imperioso dizer que o fato de pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC, por vezes, permitirem a adoção de mais de uma política contábil diferente não implica afirmar que a administração da companhia teria a prerrogativa de ficar migrando de uma política para outra, ao sabor de mudanças de conjunturas econômicas, oportunisticamente para atender interesses específicos. É o caso por exemplo de propriedades para investimento. (Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2019).

Assim, na hipótese de mudança de política contábil sobre determinado fato que não teve sua essência alterada por qualquer circunstância, sendo o planejamento

fiscal lícito e resultando em informação contábil mais confiável, não pode a autoridade fiscal neutralizar seus efeitos.

Na hipótese de o contribuinte adotar nova política contábil em razão de mudança nas circunstâncias fáticas, não é necessário observar os requisitos impostos pelo CPC 23, segundo o qual a nova política contábil deve fornecer informação mais confiável que a anterior. Entendemos que basta que a informação seja confiável, não há a necessidade de que ela seja melhor que a anterior.

Por outro lado, entendemos que as autoridades fiscais poderiam neutralizar os efeitos fiscais de planejamento tributário realizado nos termos mencionados acima, na hipótese em que a alteração da política contábil ocasione a aplicação de novos métodos ou critérios contábeis (entendidos estes como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional e sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários), instituídos por meio de pronunciamento técnico editado após a publicação da Lei n. 12.973/2014.

3.2 Adoção de pronunciamento técnico que contenha métodos e critérios contábeis que gerem uma menor tributação

Conforme mencionado, o Brasil passou a adotar o padrão contábil internacional que consagra o princípio da substância econômica sobre a forma jurídica. Pode-se citar como exemplo o CPC 06 R2 (regulamenta a contabilização de arrendamento mercantil), baseado no IFRS 16, que traz conceito amplo para se identificar o arrendamento mercantil.

Nos termos do CPC 06 (R2), um dos principais fatores que devem ser levados em consideração para se identificar o arrendamento mercantil é que o cliente da arrendadora tenha o direito de obter substancialmente os benefícios econômicos de uso do ativo (§§ B21 e B23). Desta forma, até um contrato de locação ou cessão de direito pode ser identificado como arrendamento mercantil para fins contábeis, o que evidencia que a contabilidade se preocupa com os efeitos econômicos da operação e não com sua natureza jurídica.

Verifica-se, portanto, que a entidade que pretende adotar pronunciamento técnico diferente daquele que ela originariamente estaria obrigada a cumprir, visando a reduzir a tributação ou a outro benefício fiscal, deve alterar a própria essência econômica de seu negócio. Se a entidade não deseja o tratamento contábil do arrendamento mercantil previsto no CPC 06 (R2), não basta realizar contrato de locação a longo prazo, ela deve realizar operação de venda e compra a prazo, por exemplo, que é essencialmente diferente do *leasing*.

Vale notar que os principais argumentos utilizados pelo Fisco para afastar planejamentos tributários (exigência de propósito negocial, por exemplo) se baseiam em identificar a verdadeira essência econômica sobre determinado negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Na hipótese de o contribuinte praticar a operação B em vez da operação A, apenas porque esta acarretaria maior tributação, é comum que o Fisco desconsidere os efeitos tributários da operação B e exija o recolhimento de tributos com base na operação A. O argumento que o Fisco costuma utilizar nesses casos é o de que o contribuinte optou pela operação B com a única finalidade de obter vantagem tributária, sendo que a verdadeira operação que melhor refletiria a essência econômica do negócio praticado seria a operação A.

Ocorre que na hipótese de o contribuinte realizar planejamento tributário para que seja aplicado pronunciamento técnico mais benéfico do ponto de vista tributário, ele deverá alterar a própria essência econômica de sua atividade, de modo que não cabe ao Fisco afastar os efeitos tributários do negócio praticado pelo contribuinte sob o fundamento de que a essência econômica seria outra e que o contribuinte teria alterado apenas a forma jurídica de sua verdadeira atividade para pagar menos tributos.

Em relação à neutralização dos efeitos fiscais, nos termos do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, ela só seria possível caso o contribuinte, ao mudar o pronunciamento técnico a que está sujeito, passasse a adotar pronunciamento editado após a publicação da Lei n. 12.973/2014 e que contivesse novos métodos ou critérios contábeis.

4 CONCLUSÃO

A Lei n. 12.973/2014 fixou no Brasil o modelo de dependência parcial entre a contabilidade e o direito tributário, segundo o qual a apuração do lucro tributário toma como ponto de partida o resultado contábil. Além disso, a Lei n. 12.973/2014 encerrou o Regime Tributário de Transição – implementado para que as empresas brasileiras pudessem se adaptar ao padrão contábil internacional –, neutralizou os efeitos fiscais de normas contábeis editadas antes de sua publicação (baseadas no princípio da essência econômica) e trouxe regra para neutralizar os efeitos fiscais de novos métodos ou critérios contábeis implementados após a sua publicação – artigo 58.

Pelo modelo instituído pela Lei n. 12.973/2014, qualquer alteração na prática contábil do contribuinte tem o potencial de interferir diretamente no lucro tributário, tornando uma realidade a adoção de planejamento tributário por meio da aplicação de normas contábeis, notadamente dos procedimentos contábeis

previstos nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Nesse contexto, analisamos se poderia a Receita Federal neutralizar os efeitos fiscais de planejamentos tributários que visem a reduzir o lucro real por meio da aplicação de normas contábeis. Para tanto, adotamos as seguintes premissas em relação ao alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014:

(i) entendem-se por novos métodos e critérios quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional (baseado no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica) e que sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários, independentemente de estarem inseridas na fase de reconhecimento, mensuração ou evidenciação;

(ii) é vedado à Receita Federal, com base no artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, anular os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte que não decorra de aplicação de novo método ou critério contábil implementado por meio de ato administrativo emitido com base em competência atribuída em lei comercial;

(iii) os pronunciamentos técnicos do CPC, embora não possuam força de uma norma jurídica, são plenamente aplicáveis, tendo em vista a total aderência do CFC;

(iv) não é imprescindível manifestação da Receita Federal para que determinado critério ou método contábil seja neutralizado; no entanto, uma vez havendo manifestação da RFB, o contribuinte deve ter a segurança de que as autoridades fiscais irão obedecer a ela; e que, caso a Receita publique nova manifestação alterando a anterior, aquela não poderá produzir efeitos retroativos.

Por fim, demonstramos dois modelos de planejamento tributário por meio da aplicação de normas contábeis: (i) planejamento para adotar prática contábil, prevista em um mesmo pronunciamento técnico, que gere uma menor tributação; e (ii) planejamento para diminuir a carga tributária adotando pronunciamento técnico diferente daquele que seria originalmente de observância obrigatória pelo contribuinte.

Quanto ao primeiro modelo relacionado acima, demonstramos que existem regras contábeis para que o contribuinte altere sua política contábil (CPC 23), de forma que não basta o fundamento de que é para reduzir a tributação; a alteração deve resultar em informações mais confiáveis aos usuários das demonstrações contábeis. Já em relação ao segundo modelo, demonstramos que, para se aplicar

pronunciamento técnico diferente do que seria originalmente aplicado, o contribuinte deve alterar a própria essência econômica de sua atividade, de forma que não cabe à RFB afastar tal planejamento sob argumentos relacionados à interpretação econômica do fato, como falta de propósito negocial, por exemplo.

Em ambas as hipóteses de planejamento tributário demonstramos que só poderiam as autoridades fiscais neutralizar seus efeitos fiscais nos casos em que a alteração da prática contábil pelo contribuinte se dê para aplicar novos métodos ou critérios contábeis (estes entendidos como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional e sejam incompatíveis com o sistema tributário nacional), instituídos por meio de pronunciamento técnico posterior à publicação da Lei n. 12.973/2014.

5 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um diálogo normativo entre o direito contábil e o direito tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurelio et al. **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda**. São Paulo: IBDT, 2019.
- BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n.1, 2019.
- GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Glosa al artículo "Complicación y simplificación, contabilidad y fiscalidad". In: NOVOA, César García et al. (Org.) **La derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza**. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- PONTES, Helenilson Cunha. A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis. **Conjur**, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-29/consultor-tributario-neutralidade-efeitos-fiscais-novos-criterios-contabeis>>. Acesso em: 9 set. 2019.
- LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Easiness Research**, v. 28, n. 3, p. 173-188, 1998.
- MINATEL, José Antonio. Por uma união estável entre contabilidade e legislação tributária, em lugar do divórcio pontual interesseiro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 165, 2019.
- NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.
- PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

