

## AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E SEUS EFEITOS CONTÁBEIS E FISCAIS

Victor Borges Polizelli

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor do Mestrado Profissional do IBDT, nas matérias de Políticas Públicas de Tributação Internacional, Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico Internacional e Preços de Transferência. Advogado em São Paulo.

Dora Pimentel Mendes de Almeida

Mestranda em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Especialista em Direito Tributário Internacional e Direito Tributário Nacional pelo IBDT. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Advogada em São Paulo.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução 2 Ajustes de exercícios anteriores na Lei das Sociedades Anônimas 3 Ajustes de exercícios anteriores segundo os padrões internacionais 4 Orientações fiscais quanto aos ajustes de exercícios anteriores 5 Efeitos societários de ajustes de exercícios anteriores 6 Efeitos fiscais de ajustes de exercícios anteriores 7 Referências.

**RESUMO:** Este trabalho aborda questões práticas dos ajustes de exercícios anteriores e seus efeitos contábeis e fiscais, analisando-se os impactos decorrentes de mudanças em estimativas contábeis, mudanças em critérios contábeis e retificações de erros. Especial ênfase é dada aos efeitos retrospectivos ou prospectivos que são causados por tais ajustes, as providências práticas que devem ser adotadas e eventuais impactos tributários advindos da retificação de lucros distribuídos no passado ou da postergação de receitas/despesas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito societário. Direito tributário. Ajustes de exercícios anteriores. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Lei n. 6.404/1976. CPC 23.

### 1 INTRODUÇÃO

Em linhas gerais, a contabilidade se dedica a desenvolver um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações

que objetivam fornecer informações úteis e confiáveis na tomada de decisões econômicas e avaliações referentes à entidade que é objeto de contabilização<sup>1</sup>.

No Brasil, verifica-se que hoje a Lei de Sociedades Anônimas<sup>2</sup> (LSA) reúne os principais dispositivos legais em matéria de contabilidade, especialmente em vista da convergência da contabilidade brasileira com os padrões internacionais de contabilidade<sup>3</sup>. Referida norma exerce papel relevante não somente na disciplina de normas contábeis aplicáveis às sociedades por ações e outras entidades expressamente submetidas a ela<sup>4</sup>, como também regula determinadas questões contábeis aplicáveis às demais sociedades.

A legislação contábil prevista na LSA consiste num modelo normativo aberto, o qual confere especial importância aos chamados princípios de contabilidade geralmente aceitos (PCGA), reunindo também as condutas seguidas na prática comercial, os pronunciamentos orientativos de órgãos profissionais e os estudos acadêmicos<sup>5</sup>.

Acrescente-se que a LSA determinou à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a elaboração de normas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade<sup>6</sup>. Nesse sentido, almejando um maior alinhamento com as normas contábeis internacionais, a entidade importou para o País os enunciados emitidos pela *International Accounting Standard Board* da IFRS Foundation sem muitas modificações, de sorte que os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que temos hoje são, com raras exceções, traduções das normas internacionais.

Nesse contexto, o presente estudo visa à identificação e discussão das regras contábeis atualmente vigentes no Brasil quanto aos ajustes de exercícios anteriores

- 
1. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 150-155 (cap. 2, seção 2.1).
  2. Lei n. 6.404/1976.
  3. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 67-68. Vide também POLIZELLI, Víctor Borges. **O princípio da realização da renda**. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 205-206. (Série Doutrina Tributária, v. III).
  4. Sociedades de grande porte (com ativos superiores a R\$ 240 M ou faturamento anual superior a R\$ 300 M), instituições financeiras, seguradoras e outros.
  5. POLIZELLI, Víctor Borges. **O princípio da realização da renda**. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 220-225. (Série Doutrina Tributária, v. III).
  6. Art. 177, § 5º da LSA.

nas demonstrações financeiras das sociedades, com a apresentação de casos práticos que demonstram sua relevância em matéria tributária.

Para tanto, parte-se do próprio direito societário para analisar quais hipóteses reconhecidas pelo art. 186 da LSA admitem o registro de ajustes de exercícios anteriores e qual a metodologia sugerida para tanto. Posteriormente, serão abordadas as regras previstas no Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro ("CPC 23") no que diz respeito às mudanças de estimativas contábeis, ajustes de erros e mudanças de política contábil.

Em seguida, serão feitos breves comentários a respeito das orientações das autoridades fiscais para implementação dos ajustes de exercícios anteriores nas obrigações acessórias da Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), ressaltando principalmente as recentes mudanças introduzidas na regulamentação sobre a matéria.

Ao final, serão traçados alguns apontamentos acerca dos eventuais efeitos societários e fiscais do registro de ajustes de exercícios anteriores nas demonstrações financeiras.

## 2 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

Conforme mencionado acima, na LSA podem ser identificados os principais dispositivos legais em matéria contábil. Destarte, a norma exerce papel relevante não somente na disciplina de normas contábeis aplicáveis às sociedades por ações e outras entidades expressamente submetidas a ela, como também regula determinadas questões contábeis aplicáveis às demais sociedades.

Em assim sendo, a LSA disciplina, em seu artigo 186, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), que intenta demonstrar os valores que estão à disposição dos acionistas na data de encerramento do balanço e a movimentação a que ficaram sujeitos durante o período da demonstração. Conforme previsto no dispositivo, dentre diversos outros itens, na DLPA deverão estar discriminados os ajustes de exercícios anteriores, sendo essa uma das poucas referências a tal espécie de ajuste na norma<sup>7</sup>.

Nesse contexto, a própria legislação se preocupou em conceituar quais os ajustes de exercícios anteriores que devem ser indicados na DLPA. De acordo com o disposto no art. 186, § 1º, da LSA, são considerados ajustes de exercícios

---

7. LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades anônimas** – comentário à lei (arts. 121 a 188). Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 2, p. 1.053; EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 428-429.

anteriores tão somente os ajustes decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, quando não puderem ser atribuídos a fatos subsequentes.

Com relação à primeira hipótese – as mudanças de critério contábil – pode-se citar como exemplo as mudanças no critério de avaliação de estoques PEPS para Preço Médio Ponderado Móvel, bem como as mudanças no método de avaliação do valor de investimentos, de custo para equivalência patrimonial, em decorrência de mudança no percentual de participação na investida<sup>8</sup>.

É preciso muita cautela quando da aplicação de tais ajustes, pois mudanças nos critérios contábeis adotados nas demonstrações financeiras podem prejudicar a uniformidade na comparação do resultado do exercício corrente com o anterior<sup>9</sup>. Por esse motivo, tais mudanças são geralmente desaconselhadas, por contrariar a convenção contábil da consistência<sup>10</sup>.

Já quanto à segunda hipótese de ajuste admitida – a retificação de erros – conforme estabelece a LSA, tal possibilidade está restrita a erros atribuíveis a exercícios anteriores, que não podem ser incluídos no exercício presente. Os erros de escrituração que normalmente ocorrem, sujeitando-se a ajustes dessa natureza, referem-se a erros de cálculo, omissão de lançamentos de despesas, erros na avaliação de estoques etc.<sup>11</sup>

Seja na mudança de critério contábil seja na retificação de erros, a legislação prescreve que em ambos os casos deverá ser determinado e registrado o valor do ajuste atribuído a exercícios anteriores. Esse valor será lançado a crédito ou débito como ajuste de exercícios anteriores na DLPA, diretamente na conta de lucros ou prejuízos acumulados<sup>12</sup>. Consoante o art. 176, § 5º, "h", da LSA, tais valores deverão, outrossim, ser informados em notas explicativas<sup>13</sup>.

Vale mencionar que a LSA, nesse ponto, exige que ajustes decorrentes de mudanças na adoção de princípios contábeis ou de erros contábeis que afetam

- 
8. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 426.
  9. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.016. Vide também EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431-432.
  10. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 426.
  11. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 426. Vide também CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.016.
  12. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.016. Vide também LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das companhias**. 2. ed. atual. e reform. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 1.198.
  13. SILVA, Alexandre Alcântara da. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2019. (seção 4.4).

o resultado de exercícios anteriores, sejam corrigidos sem transitar pela conta de resultados<sup>14</sup>. Desse modo, o resultado do exercício não é influenciado por receitas e despesas que porventura não tenham sido escrituradas no exercício passado ao qual correspondiam em razão da mudança no critério contábil ou do erro<sup>15</sup>. Note-se que a LSA não determina a reelaboração das demonstrações financeiras anteriores afetadas pelos ajustes efetuados<sup>16</sup>.

Essa possibilidade vislumbrada pela LSA de escriturar ajustes de exercícios anteriores tão somente de forma prospectiva acaba por dificultar a comparabilidade dos resultados econômicos de diferentes exercícios, o que diverge da técnica contábil adotada internacionalmente. Conforme será demonstrado mais adiante, segundo as normas contábeis atualmente vigentes, uma vez apurado um ajuste de exercício anterior, seus efeitos devem ser implementados nas demonstrações financeiras retroativamente, de modo a demonstrar os impactos da mudança ou do erro nos exercícios já reportados<sup>17</sup>. Por esse motivo, há quem sustente que o art. 186 da LSA não possui mais relevância na atualidade<sup>18</sup>.

A exigência de reelaboração das demonstrações financeiras tal como hoje prevista no âmbito internacional<sup>19</sup>, todavia, somente veio a ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Deliberação CVM n. 506, de 19 de junho de 2006, que aprovou e tornou obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento NPC 12 – Práticas Contábeis, Mudanças nas Práticas Contábeis e Correção de Erros, emitido pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)<sup>20</sup>. Esse pronunciamento, já convergente com as práticas contábeis in-

- 
14. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017. Vide também EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431- 432; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 614 (cap. 11, seção 11.5.6).
  15. LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades anônimas** – comentário à lei (arts. 121 a 188). Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 2. p. 1.053.
  16. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.549 (cap. 28, seção 28.1).
  17. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017. Vide também EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431-432.
  18. EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431.
  19. O IAS 8 foi originalmente editado em 1993, com eficácia a partir de 1995. Em 2003 uma nova versão do IAS 8 foi publicada, com efeitos a partir de 2005. A deliberação CVM n. 505/2006 está em consonância com a segunda versão do IAS 8, que hoje é refletida no CPC 23.
  20. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017. Vide também IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE;

ternacionais, estabeleceu critérios para o tratamento contábil e divulgação de mudanças em práticas contábeis e a correção de erros cometidos em exercícios anteriores<sup>21</sup>.

A Deliberação CVM n. 506/2006 foi posteriormente revogada pela Deliberação CVM n. 592, de 15 de setembro de 2009, a qual tornou obrigatório o Pronunciamento Técnico CPC 23, convergente com o IAS 8<sup>22</sup>. Atualmente, é esse Pronunciamento que disciplina a forma como mudanças de estimativas, mudanças de política contábil e retificações de erros devem ser implementadas.

### 3 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES SEGUNDO OS PADRÕES INTERNACIONAIS

O Pronunciamento Técnico CPC 23 trata do tema das Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e apresenta, dentre outros objetivos, a definição de critérios para as mudanças de estimativas contábeis, mudanças de política contábeis e a retificação de erros nas demonstrações financeiras<sup>23</sup>. Conforme será mais bem explicado abaixo, as normas internacionais conferem tratamento contábil distinto com relação à modalidade de ajuste efetuado.

#### 3.1 Mudanças em estimativas contábeis

Inicialmente, é importante destacar que determinados lançamentos nas demonstrações financeiras não podem, no momento de sua escrituração, ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. Ao contrário das mudanças nos critérios contábeis e dos erros de exercícios anteriores, que serão analisados na próxima seção, estimativas contábeis envolvem uma avaliação pautada nas informações disponíveis e confiáveis à época do lançamento<sup>24</sup>.

Mudanças nas estimativas contábeis são, portanto, ajustes nos saldos contábeis de ativo ou de passivo que decorrem de uma avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e

---

Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.1).

21. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.549 (cap. 28, seção 28.1).
22. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.1).
23. Referido Parecer foi convertido em norma de aplicação obrigatória no âmbito geral a partir da Resolução NBC TG n. 23 pelo Conselho Federal de Contabilidade.
24. CPC 23, itens 32 a 38.

passivos<sup>25</sup>. Dadas as circunstâncias nas quais se baseiam, estimativas contábeis podem ser revistas em virtude de mudanças nas suas premissas (e.g., disponibilidade de novas informações ou maior experiência), sem, contudo, reduzir a confiabilidade das demonstrações<sup>26</sup>.

Mudanças nas estimativas contábeis, inclusive, não integram o rol de hipóteses de ajustes de exercícios anteriores reconhecidas pelo art. 186, § 1º da LSA. Embora possam necessitar de revisão, alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações, de modo que essas revisões não se relacionam com ajustes de períodos anteriores e muito menos representam correção de erros<sup>27</sup>. Por este motivo, o CPC 23 determina que mudanças de estimativas sejam, em geral, reconhecidas de forma prospectiva, incluindo-as nos resultados do período da mudança ou do período da mudança e futuros períodos<sup>28</sup>.

### 3.2 Mudanças nas políticas contábeis e retificação de erros contábeis

Conforme será pontuado abaixo, há duas hipóteses nas normas contábeis internacionais que exigem, sempre que possível, que a sociedade ajuste retroativamente suas demonstrações financeiras: as mudanças nas políticas contábeis e a retificação de erros contábeis. O emprego desse mecanismo possibilita aos usuários comparar as demonstrações financeiras da entidade de forma coerente.

Com relação à primeira hipótese verifica-se que as políticas contábeis são subconjuntos normativos que são desenhados especificamente para cada entidade e conforme o campo de decisões a ela entregues pela norma contábil. A política contábil de uma empresa pode ser entendida como os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e na apresentação de suas demonstrações financeiras<sup>29</sup>.

Ocorre que há determinadas situações em que a entidade deve se ver obrigada a alterar suas políticas contábeis. Trata-se de medida excepcional que, segundo o CPC 23, poderá ocorrer apenas em duas únicas situações: (i) quando a mudança for exigida por um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou

25. CPC 23, item 5.

26. CPC 23, itens 32 a 38.

27. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.1.2).

28. CPC 23, itens 32 a 38.

29. CPC 23, item 5. Para maiores detalhes a respeito da aplicação de políticas contábeis, vide POLIZELLI, Víctor; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

(ii) quando a mudança resultar em informação mais confiável e mais relevante nas demonstrações financeiras sobre os efeitos de transações, eventos ou condições na posição patrimonial e financeira da entidade, seu desempenho ou fluxo de caixa<sup>30</sup>. A excepcionalidade dessas duas situações se deve ao objetivo da própria contabilidade de garantir a comparabilidade das demonstrações financeiras ao longo do tempo, o que pressupõe a uniformidade na aplicação de políticas contábeis<sup>31</sup>.

Nesse contexto, o CPC estabelece que, caso a mudança seja exigida por um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, a entidade deverá, primeiramente, contabilizar a mudança de política contábil conforme as disposições transitórias específicas do referido Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que houver causado a mudança. Diversamente, caso inexistir uma regra de transição ou a opção pela mudança seja voluntária, a entidade deverá aplicar o ajuste retrospectivamente em relação à data em que implementada a mudança de política contábil<sup>32</sup>.

Para tanto, a sociedade deverá ajustar o saldo de abertura de cada item do patrimônio líquido afetado e os demais montantes comparativos divulgados para todos os períodos reportados, tal como se a nova política contábil aplicada tivesse sido aplicada originalmente<sup>33</sup>. O CPC 23 exige, assim, que a aplicação retrospectiva dos ajustes seja efetuada por meio da alteração dos montantes apresentados nas demonstrações financeiras comparativas dos períodos, com o ajuste dos saldos iniciais de ativos, passivos e do patrimônio líquido<sup>34</sup>. De todo modo, é importante esclarecer que não é necessário o refazimento de todas as demonstrações contábeis em virtude do ajuste.

Com isso, os impactos na comparabilidade possibilitados pelo art. 186 da LSA foram superados. Por meio desse mecanismo do CPC 23, a comparação dos números publicados se torna muito mais útil para os usuários, que conseguem identificar com maior facilidade como teriam sido os números dos exercícios anteriores caso a mudança de política contábil tivesse sido adotada anteriormente<sup>35</sup>.

---

30. CPC 23, item 14.

31. CPC 23, itens 15 e 13.

32. CPC 23, item 19.

33. CPC 23, item 22.

34. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 3, section 10.2.

35. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017.

A segunda hipótese na qual o CPC 23 determina que os efeitos dos ajustes de exercícios anteriores sejam apresentados retrospectivamente são as retificações de erros contábeis.

Conforme definido pelo Pronunciamento, erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações financeiras de períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou do uso incorreto de informação confiável que estava disponível ao tempo do lançamento e que poderia ter sido razoavelmente obtida e considerada na elaboração dessas demonstrações. É o caso de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes<sup>36</sup>.

O Pronunciamento esclarece que as demonstrações financeiras não estão em conformidade com os padrões IFRS se apresentam erros materiais, isto é, erros que influenciam as decisões econômicas dos usuários ou destinatários das demonstrações. As demonstrações também não estarão em conformidade com os padrões se apresentarem erros imateriais intencionais, efetuados com o intuito de alterar as demonstrações financeiras. Há no CPC 23 uma maior exigência, certamente questionável, de retificação de erros intencionais, que deverão ser corrigidos ainda que considerados imateriais<sup>37</sup>. É de se indagar, contudo, em que medida uma entidade deliberadamente apresentaria informações incorretas, mas de um modo a não influenciar as decisões dos usuários das demonstrações<sup>38</sup>.

Pois bem. O CPC 23 exige que os erros de períodos anteriores sejam corrigidos retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras após a descoberta do erro. Tais erros devem ser corrigidos pela reapresentação dos valores comparativos do período em que tenha ocorrido o erro. No entanto, caso o erro tenha ocorrido antes da primeira demonstração apresentada, a adequação das demonstrações financeiras deve ser efetuada por meio da reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido a partir da primeira demonstração apresentada<sup>39</sup>.

---

36. CPC 23, item 5.

37. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.4). Vide também ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 3, section 4.6.

38. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 3, section 4.6.

39. CPC 23, item 42.

Permite-se, assim, a comparabilidade das operações ao longo dos exercícios, em consonância com os critérios contábeis adotados pela sociedade ou desprovidas dos efeitos dos erros de exercícios anteriores<sup>40</sup>.

### 3.3 Ajustes de exercícios anteriores e os tributos sobre o lucro

Conforme mencionado acima, o CPC 23 exige que a aplicação retrospectiva dos ajustes de exercícios anteriores seja implementada por meio da alteração dos montantes apresentados nas demonstrações financeiras comparativas dos períodos, com o ajuste dos saldos iniciais de ativos, passivos e do patrimônio líquido<sup>41</sup>.

Contudo, o CPC 23 estabelece, na delimitação de seu alcance, que os efeitos tributários da retificação de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contábeis sejam contabilizados em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC n. 32 – Tributos sobre o Lucro (“CPC 32”)<sup>42</sup>, o que suscita questionamentos quanto aos impactos dos valores ajustados sobre a apuração de tributos na contabilidade.

O CPC 32, nesse contexto, determina que tributos correntes e tributos diferidos devem ser reconhecidos fora do resultado da empresa se o tributo se referir a itens que são reconhecidos no mesmo exercício ou em exercícios distintos fora do resultado da empresa<sup>43</sup>. Em outras palavras, o CPC 32 exige que tributos relacionados a registros que tenham sido reconhecidos fora do resultado do período também sejam reconhecidos fora do resultado<sup>44</sup>.

Isso porque o Pronunciamento CPC 32 reconhece que o CPC 23 permite que ajustes no balanço de abertura de lucros resultantes de mudanças nas políticas contábeis e correção de erros aplicados retrospectivamente sejam creditados ou debitados diretamente no patrimônio líquido<sup>45</sup>. Desse modo, os efeitos tributários de uma aplicação retrospectiva dos ajustes nos saldos com-

40. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017.

41. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

42. CPC 32, item 4.

43. CPC 32, item 61A.

44. Vide CPC 32, item 62A. Vide também ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

45. CPC 32, item 62A. Vide também ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

parativos iniciais lançados no patrimônio líquido serão tratados também como ajustes no patrimônio líquido<sup>46</sup>.

Porém, em determinadas circunstâncias excepcionais, pode ser difícil determinar o valor do tributo que se relaciona com esses lançamentos reconhecidos fora do resultado, como aqueles registrados no patrimônio líquido. Seria o caso, por exemplo, de existirem alíquotas progressivas de tributos sobre o lucro e ser impossível determinar a alíquota na qual cada componente do lucro tributável foi tributado. Em tais situações, o CPC 32 recomenda que os tributos relacionados aos lançamentos reconhecidos fora do resultado sejam baseados em uma alocação proporcional dos tributos da entidade ou mensurados de acordo com outro método que realize uma alocação mais apropriada<sup>47</sup>.

É importante destacar, contudo, que o fato de o CPC 32 determinar que tributos relativos a outros períodos devam seguir o tratamento contábil atribuído à transação ou evento com os quais se relacionam, ainda que registrados fora do resultado, é compreendido por vezes no sentido de que qualquer posterior mensuração de tributos registrados originalmente no patrimônio líquido como um ajuste de exercício anterior também deva ser registrada no patrimônio líquido<sup>48</sup>.

Tome-se a seguinte situação fática. Uma entidade adotou o modelo de contabilização conforme o IFRS em 2015. Como decorrência da adoção do Pronunciamento CPC n. 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (CPC 25), sua primeira demonstração, relativa ao exercício encerrado em dezembro de 2016, a entidade registrou um passivo concernente à retificação de custos ambientais no valor de R\$ 5 milhões. Esse registro foi efetuado como um ajuste aos saldos iniciais das contas, em conjunto com o registro de um ativo fiscal diferido de R\$ 2 milhões, correspondente a uma alíquota de 40% sobre o valor do registro<sup>49</sup>.

Nos anos seguintes o passivo ambiental não sofre alterações substanciais, mas a alíquota do tributo é reduzida para 30%, o que impõe a necessidade de ajuste do valor do ativo fiscal diferido para R\$ 1,5 milhão. Isso tem por consequência uma

---

46. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

47. CPC 32, item 63.

48. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

49. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

despesa fiscal de R\$ 500 mil. Esta despesa deve ser reconhecida no resultado do período ou no patrimônio líquido?<sup>50</sup>

Caso o CPC 32 seja analisado isoladamente, poder-se-ia sustentar que essa despesa deveria ser registrada no patrimônio líquido, por se tratar de nova mensuração de um valor originalmente registrado no patrimônio líquido. O Pronunciamento define, entretanto, a aplicação retrospectiva de uma política como a aplicação de uma nova política contábil a transações, eventos e condições como se essa política houvesse sempre sido aplicada<sup>51</sup>.

Se a entidade tivesse apresentado informações comparativas para todos os períodos desde o início de suas atividades, em vez de um único lançamento no início de suas demonstrações segundo o IFRS, o valor dos custos ambientais (e o ativo fiscal diferido a esse vinculado) teriam sido registrados no resultado nos períodos anteriores. Desse modo, como o ativo fiscal diferido está relacionado com uma transação que teria sido registrada no resultado em uma aplicação retrospectiva do IFRS, a despesa decorrente da mudança da alíquota deve ser tratada da mesma forma. Esse procedimento refletiria melhor o espírito da aplicação retrospectiva da política contábil<sup>52</sup>.

### 3.4 Impraticabilidade da aplicação retrospectiva de ajustes

Não obstante as orientações positivadas, o CPC 23 reconhece que, em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações de períodos anteriores apresentados para fins de comparação com o período corrente. Por esse motivo, foram introduzidas exceções à norma geral de reapresentação retrospectiva para situações nas quais seja impraticável determinar os efeitos específicos do período na informação comparativa ou o efeito cumulativo da mudança, isto é, quando for inviável proceder aos cálculos e retroações necessários para demonstrar os números de acordo com a referida norma contábil<sup>53</sup>.

No caso das mudanças de critério contábil, quando for impossível determinar os efeitos específicos do período da mudança, a entidade deve aplicar a nova política aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, ainda que seja o

- 
50. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.
  51. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.
  52. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.
  53. CPC 23, item 50 e seguintes.

período corrente, procedendo ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido desse período. Por sua vez, o CPC esclarece que quando for impraticável determinar o efeito cumulativo da mudança de política, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política prospectivamente a partir do período que for praticável<sup>54</sup>.

Outrossim, nos casos de erros de exercícios anteriores, o Pronunciamento CPC 23 determina que a reapresentação retrospectiva não será exigida quando for impraticável determinar os efeitos do erro contábil em um período específico ou o seu efeito cumulativo. No primeiro caso, o CPC 23 determina que a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e do patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável essa reapresentação, ainda que o período corrente. No segundo, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir de quando for praticável. De todo modo, o efeito do erro referente a períodos anteriores deve sempre ser excluído na determinação do lucro ou prejuízo do período em que o erro foi descoberto<sup>55</sup>.

Ocorre que o CPC não oferece orientações muito rígidas quanto à identificação de uma situação em que seria impraticável efetuar reapresentação retrospectiva do ajuste de exercícios anteriores. Segundo o Pronunciamento, a aplicação retrospectiva é impraticável quando a entidade não pode aplicar o ajuste depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Assim, seria impraticável aplicar retrospectivamente a mudança de política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro se os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não puderem ser determinados<sup>56</sup>.

Ademais, a aplicação retrospectiva seria impraticável quando esta exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado. Por fim, também seria impraticável a aplicação retrospectiva se sua implementação exigir estimativas significativas de valores, em que não seja possível identificar objetivamente evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos e que estariam disponíveis quando as demonstrações foram originalmente divulgadas<sup>57</sup>.

A amplitude dessa regra acaba concedendo uma margem considerável aos Administradores quanto à impraticabilidade da aplicação retrospectiva dos ajustes,

---

54. CPC 23, itens 24 e 25.

55. CPC 23, item 46.

56. CPC 23, item 5.

57. CPC 23, item 5.

abrindo espaço para inevitáveis distorções da comparabilidade das demonstrações financeiras da entidade.

Uma situação emblemática foi a que ocorreu nas demonstrações financeiras da Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras) em 2014. Ao final de 2014, início de 2015, muito foi divulgado a respeito do atraso da Petrobras na divulgação de suas demonstrações do terceiro trimestre de 2014. Depois de dois adiantamentos, o documento foi divulgado em janeiro de 2015 sem os ajustes nos valores dos ativos superavaliados em razão das operações de corrupção por conta das denúncias investigadas na Operação Lava Jato.

Nesse sentido, foi ressaltado em notas preliminares que ajustes seriam necessários para a correção dos valores dos ativos imobilizados que foram impactados por valores relacionados a atos ilícitos perpetrados por empresas fornecedoras, agentes políticos, funcionários da Petrobras e outras pessoas no âmbito da Operação Lava Jato. A justificativa para tanto foi de que seria impraticável, naquele momento e pautada nas informações disponíveis, a exata quantificação dos valores indevidamente reconhecidos, dado que os pagamentos foram efetuados por fornecedores externos e não podiam ser rastreados nos registros contábeis da Companhia<sup>58</sup>.

Dentre os motivos citados para a impraticabilidade da quantificação dos valores para fins de correção de erro estava que as informações disponíveis no momento apenas indicavam as empresas contratadas e os períodos envolvidos, mas não os contratos, e que não se esperava que uma investigação interna independente apresentasse informações suficientes para embasar os ajustes nas demonstrações contábeis anteriores<sup>59</sup>.

Alguns meses depois, a empresa divulgou suas demonstrações auditadas tanto do terceiro quanto do quarto trimestre, nas quais foram implementados os ajustes nos valores do imobilizado. Por não conseguirem identificar os valores exatos dos ativos, o método adotado para reporte foi uma estimativa contábil, que levou à baixa de aproximadamente R\$ 6,2 milhões de gastos capitalizados (R\$ 4,788 milhões na Controladora), referentes a valores pagos adicionalmente na aquisição dos ativos imobilizados<sup>60</sup>:

---

58. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Resultado do terceiro trimestre 2014 não revisado pelos auditores independentes**. Rio de Janeiro, 27 de janeiro de 2015, p. 2.

59. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Resultado do terceiro trimestre 2014 não revisado pelos auditores independentes**. Rio de Janeiro, 27 de janeiro de 2015, p. 2.

60. Esses valores englobavam operações de 2004 a 2012, que foram apuradas com base nas informações disponíveis ao tempo (PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 161).

	(milhões reais)					Consolidado
	E&P	Abasteci- mento Gás & Energia	Distribuição	Internacional	Corporativo	Valor Total
"Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente"						
Esquema de pagamentos indevidos:						
Valor total dos contratos <sup>171</sup>	62.679	110.867	21.233	752	3.322	199.610
Estimativa do valor total de gastos adicionais (3%)	1.880	3.326	637	23	23	5.988
Pagamentos não relacionados ao esquema de pagamentos indevidos (fora do cartel)	139	1	10	–	–	150
	2.019	3.327	647	23	23	6.138
Reversão da depreciação dos referidos ativos Impacto no ativo imobilizado	(87)	(198)	(52)	–	–	(346)
	1.932	3.129	595	23	23	5.792
Baixa de créditos fiscais referentes aos ativos impactados <sup>172</sup>	37	298	57	–	–	402
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	1.969	3.427	652	23	23	6.194

<sup>171</sup> Inclui R\$ 44.115 milhões referentes a valores de contrato cujos pagamentos serão realizados após 30 de setembro de 2014.

<sup>172</sup> Baixa de créditos fiscais que não serão aproveitados.

A Administração ressaltou, contudo, que os valores constituíam estimativas, as quais poderiam ser revistas caso fossem obtidas novas informações<sup>61</sup>. Isso porque não foi possível identificar o montante de gastos adicionais incluídos em cada pagamento ou o período específico em que os gastos ocorreram, de modo que não seria possível determinar o período em que o ativo imobilizado deveria ser ajustado<sup>62</sup>.

Por esse motivo, a baixa de todos os gastos adicionais capitalizados indevidamente foi reconhecida no resultado do terceiro trimestre de 2014, em função da impraticabilidade de se determinar os efeitos em cada período no passado. Conforme consta do Formulário de Referência de 2014, essa prática estaria em consonância com as normas do IFRS para correção de erros<sup>63</sup>. Como é possível identificar na imagem abaixo, a baixa dos ativos foi registrada pela Administração como despesas operacionais no resultado de 2014<sup>64</sup>:

61. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 160.
62. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 160.
63. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 160.
64. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 330.

	Consolidado									
	Análise Vertical %									
	2014	2013	2012	2014	2013	2012	2014 x 2013		2013 x 2012	
							RS	%	RS	%
Receita de vendas	337.260	304.890	281.379	100,0	100,0	100,0	32.370	10,6	23.511	8,4
Custo dos produtos e serviços vendidos	(256.823)	(234.995)	(211.937)	(76,1)	(77,1)	(75,3)	(21.828)	9,3	(23.058)	10,9
Lucro bruto	80.437	69.895	69.442	23,9	22,9	24,7	10.542	15,1	453	0,7
Vendas	(15.974)	(10.601)	(9.604)	(4,7)	(3,5)	(3,4)	(5.373)	50,7	(997)	10,4
Gerais e administrativas	(11.225)	(10.751)	(9.842)	(3,3)	(3,5)	(3,5)	(472)	4,4	(909)	9,2
Custos exploratórios para extração de petróleo e gás	(7.135)	(6.445)	(7.871)	(2,1)	(2,1)	(2,8)	(690)	10,7	1.426	(18,1)
Custos com pesquisa e desenvolvimento tecnológico	(2.589)	(2.428)	(2.238)	(0,8)	(0,8)	(0,8)	(161)	6,6	(190)	8,5
Tributárias	(1.801)	(1.721)	(760)	(0,5)	(0,6)	(0,3)	(80)	4,6	(961)	126,4
Reversão/Perda no valor de recuperação de ativos - Investment	(44.636)	(1.238)	(781)	(13,7)	(0,4)	(0,1)	(43.398)	3.505,5	(957)	340,6
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	(6.194)	-	-	(1,8)	0,0	0,0	(6.194)	-	-	-
Outras despesas, líquidas	(12.207)	(2.347)	(6.449)	(3,6)	(0,8)	(2,3)	(9.860)	420,1	4.102	(63,8)
	(101.759)	(35.531)	(37.045)	(30,2)	(11,7)	(13,2)	(66.228)	186,4	1.514	(4,1)
Lucro (prejuízo) antes do resultado financeiro, das participações e impostos	(21.322)	34.364	32.397	(6,3)	11,3	11,5	(55.686)	(162,0)	1.967	6,1
Receitas financeiras	4.634	3.911	7.241	1,4	1,3	2,6	723	18,5	(3.330)	(46,0)
Despesas financeiras	(9.255)	(5.795)	(3.950)	(2,7)	(1,9)	(1,4)	(3.460)	59,7	(1.845)	46,7
Var. monetárias e cambiais	721	(4.318)	(7.014)	0,2	(1,4)	(2,5)	5.039	(116,7)	2.696	(38,4)
Resultado financeiro líquido	(3.900)	(6.202)	(3.723)	(1,2)	(2,0)	(1,3)	2.302	(37,1)	(2.479)	66,6
Resultado de participações em investimentos	451	1.095	84	0,1	0,4	0,0	(644)	(58,8)	1.011	1.203,6
Participação nos lucros ou resultados	(1.045)	(1.102)	(1.005)	(0,3)	(0,4)	(0,4)	57	(5,2)	(97)	9,7
Lucro (prejuízo) antes dos impostos	(25.816)	28.155	27.753	(7,7)	9,2	9,9	(53.971)	(191,7)	402	1,4
Imposto de renda e contribuição social	3.892	(5.148)	(6.794)	1,2	(1,7)	(2,4)	9.040	(175,6)	1.646	(24,2)
Lucro Líquido (prejuízo)	(21.924)	23.007	20.959	(6,5)	7,5	7,4	(44.931)	(195,3)	2.048	9,8
Atribuível aos:										
Acionistas da Petrobras	(21.587)	23.570	21.182	(6,4)	7,7	7,5	(45.157)	(191,6)	2.388	11,3
Acionistas não controladores	(337)	(563)	(223)	(0,1)	(0,2)	(0,1)	226	(40,1)	(340)	152,5
	(21.924)	23.007	20.959	(6,5)	7,5	7,4	(44.931)	(195,3)	2.048	9,8

Interessante notar que essa prática, em princípio, aparenta destoar das orientações preconizadas pelo art. 186 da LSA. Conforme mencionado acima, a legislação societária estabelece que os ajustes decorrentes de erros serão registrados a crédito ou débito como ajuste de exercícios anteriores na DLP, diretamente na conta de lucros ou prejuízos acumulados. Desse modo, seguindo as disposições da LSA o resultado do exercício não seria afetado pelo ajuste.

Cabe indagar, ainda, em que medida esse procedimento estaria de acordo com as disposições do CPC 23. Conforme exposto anteriormente, o CPC 23 estabelece que em casos de erros de exercícios anteriores, quando for impraticável determinar os efeitos de um erro contábil em um período específico, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e do patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável essa reapresentação, ainda que o período corrente. Já no caso de impossibilidade de determinação do efeito cumulativo do erro, o CPC 23 determina que a entidade deve retificar a

informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir de quando for praticável<sup>65</sup>.

Portanto, o Pronunciamento não faz referência expressa à necessidade de registrar os efeitos do erro no resultado das demonstrações financeiras do período em que foi descoberto o erro. Essa orientação somente é trazida quanto aos efeitos das mudanças de estimativas contábeis reconhecidas de forma prospectiva, que segundo o CPC 23 devem ser reconhecidas como receita ou despesa no período corrente ou em períodos futuros<sup>66</sup>. Com efeito, o CPC 23 traz somente um esclarecimento, no sentido de que os efeitos dos erros referentes a períodos anteriores devem ser excluídos na determinação do lucro ou prejuízo do período em que o erro foi descoberto<sup>67</sup>.

De acordo com o CPC 23, as estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional – como um ganho ou perda reconhecido no momento do desfecho de contingência, que inicialmente não pode ser estimada com precisão. Como os ajustes em estimativas não são efetivamente retificações de erros, o CPC estabelece expressamente sua contabilização no resultado da entidade. O fato de a Administração da Petrobras ter adotado uma estimativa para reconhecer a baixa dos ativos pode ter sido um dos motivos que fundamentaram esse procedimento de lançamento do ajuste em contrapartida de resultado.

#### 4 ORIENTAÇÕES FISCAIS QUANTO AOS AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Com o intuito de esclarecer o alcance dessas regras, a Receita Federal tem empenhado esforços nos últimos anos para consolidar suas orientações quanto à matéria.

Nessa senda, no guia intitulado **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica** aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), a entidade esclareceu que na hipótese de inexatidão quanto ao período de apuração de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, o contribuinte deverá corrigir e regularizar espontaneamente a falta cometida caso haja diferença de IRPJ e CSLL a pagar<sup>68</sup>.

65. CPC 23, item 41 e seguintes.

66. CPC 23, item 38.

67. CPC 23, item 47.

68. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

Por outro lado, desde que não ocorra postergação do pagamento do imposto para período posterior àquele em que seria originalmente devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, serão admitidas a retificação, a complementação ou a simples dedução. Na linguagem do **Perguntas e Respostas**, esses valores, se dedutíveis ou tributáveis, afetarão a determinação do lucro real do período em que se justifique a regularização, sendo que contabilmente será dado tratamento de ajustes de exercícios anteriores, conforme previsto na LSA<sup>69</sup>. Não resta claro, contudo, se a expressão "período em que se justifique a regularização" se refere ao exercício em que identificado o erro ou ao exercício de competência dos lançamentos.

Segundo a Receita Federal, a regularização como ajustes de exercícios anteriores não provoca nenhum reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração, isto é, não afeta o lucro líquido do período de apuração em curso, pois não sendo de competência do período da escrituração em que ocorrer a regularização, a despesa ou a receita não deve afetar o lucro líquido desse período de apuração. O ajuste lançado contra uma conta patrimonial do ativo ou passivo, mesmo que indicando a fonte da despesa ou receita objeto de regularização, deverá ter como contrapartida a conta de lucros ou prejuízos acumulados<sup>70</sup>.

Conforme o guia, se, em decorrência do ajuste, resultar a apuração de saldo de imposto a pagar, ou inexistindo diferença de saldo de imposto a pagar, as parcelas regularizadas já terão sido consideradas na apuração do lucro real daqueles períodos e, conseqüentemente, não poderão influenciar a apuração do lucro real no exercício em que forem efetuados os lançamentos contábeis de regularização. Entretanto, no caso em que não ocorra postergação de pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, e o contribuinte optar por efetuar a sua regularização em período posterior, contabilmente deve ser dado tratamento de ajuste de exercícios (períodos) anteriores<sup>71</sup>.

Na perspectiva da Receita Federal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, essa pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquele a que efetivamente se refere a despesa

---

69. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

70. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

71. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

ou a receita pelo regime de competência<sup>72</sup>. De outro modo, caso não se configure a postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, o ajuste pode afetar o período posterior, no qual se justifique a regularização.

Todavia, essas orientações não se refletem plenamente no conjunto de medidas a serem tomadas nas obrigações acessórias. Entre as obrigações impostas pela legislação fiscal está a obrigação de entrega anual da Escrituração Contábil Digital (ECD), que é parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Conforme previsto no art. 7º da Instrução Normativa RFB n. 1.774/2017, a ECD autenticada somente poderá ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto na Interpretação Técnica Geral 2000, de 12 de dezembro de 2014, do CFC. Referida Interpretação estabelece que a retificação de lançamentos contábeis fora de época pode ser feita por meio de estornos, transferências e complementações, precisando o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

Dessa forma, o **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**<sup>73</sup>, citando o CTSC 03<sup>74</sup>, esclarece que algumas das circunstâncias que comumente permitem a substituição da ECD são, por exemplo, ajustes no formato eletrônico de informações contábeis, sem alteração dos saldos previamente publicados, problemas na interface de informações do sistema contábil das empresas para o Programa Validador e Assinador (PVA) da ECD, bem como a abertura de subcontas exigidas pela Lei n. 12.973/2014, desde que não altere o saldo total da conta. Acrescente-se que, mesmo assim, só será admitida a substituição da ECD até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente<sup>75</sup>.

Dessa forma, segundo o **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**, todos os demais casos de retificação de erros de períodos anteriores devem ser efetuados por meio de lançamento extemporâneo, isto é, nos livros contábeis da entidade, registrando o lançamento de correção no ano corrente como ajustes de exercícios anteriores, em contrapartida ao patrimônio líquido, conforme disposto no art. 186 da LSA. Para divulgação das demonstrações financeiras, a representação

---

72. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

73. **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 83/2018, seção 1.12. Esse esclarecimento foi introduzido no Leiaute 7, sendo que não constava das versões anteriores do **Manual**.

74. Conselho Federal de Contabilidade, **CTSC 03 – Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados Referentes ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da ECD**, de 08 de dezembro de 2017.

75. Art. 7º, § 4º da Instrução Normativa RFB n. 1774/2017.

das cifras comparativas ocorre no primeiro conjunto de demonstrações financeiras após a identificação do erro, nos termos do CPC 23<sup>76</sup>.

É importante destacar que empresas obrigadas à entrega da ECD são também obrigadas a utilizar os saldos e contas da ECD para preenchimento inicial da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), declaração que substituiu a antiga Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)<sup>77</sup>. Desse modo, uma demonstração contábil que apresente erro será transmitida à Receita Federal pelo SPED com erro, o qual será subsequentemente importado para a ECF.

A ECF, diferentemente da ECD, pode ser retificada livremente durante o período de cinco anos após a apresentação da ECF original, independentemente de autorização pela autoridade administrativa<sup>78</sup>. A ECF retificadora tem a mesma natureza que a ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins<sup>79</sup>.

Nesse sentido, o **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF** estabelece que a pessoa jurídica que se enquadrar dentre as hipóteses excepcionais de apresentação de ECD substituta deverá sempre entregar a ECF retificadora. Já no caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da ECF do ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deverá fazer o ajuste apresentando ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido, ainda que a ECF recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada. Esse método, segundo o **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECF** deve ser empregado na maior parte dos casos para mudanças de critérios contábeis e retificações de erros<sup>80</sup>.

Em razão desse descasamento de procedimentos contábil e fiscal, haverá obviamente um desalinhamento entre as ECFs retificadas e as ECDs de cada ano. A este respeito, é importante destacar que o **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF** emprega a expressão "deverá fazer o ajuste apresentando ECF retificadora", o que leva a crer que a retificação da ECF nesses casos é obrigatória, ao menos com relação aos últimos cinco anos. Caso o ajuste diga respeito a anos mais antigos, conclui-se que não haverá a necessidade de retificar as ECFs correspondentes.

---

76. **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 83/2018, seção 1.12.

77. **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 9/2019, seção 1.1.

78. Art. 6º-A da Instrução Normativa RFB n. 1.422/2013.

79. Art. 6º-A, § 1º da Instrução Normativa RFB n. 1.422/2013

80. **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 9/2019, seção 1.14. Vide também art. 6º-C da Instrução Normativa RFB n. 1.422/2013.

Não obstante, com a introdução do Leiaute 7 da ECF (ano-calendário 2018), foram introduzidas na ECF<sup>81</sup> opções de lançamentos extemporâneos. Conforme disposto no **Manual**, tais registros englobam lançamentos de retificação de lançamentos contábeis<sup>82</sup>. Para isso, foram criadas linhas específicas nos registros M300 (Demonstração do Lucro Real – Lançamentos da Parte A do e-Lalur) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL – Lançamentos da Parte A do e-Lacs) de “Ajustes de Exercícios Anteriores – Lançamentos Extemporâneos”.

Trata-se de nova regulamentação a respeito de dispositivos legais que existem há décadas e há muito geram controvérsia nas relações entre contribuintes e autoridades fiscais. Embora equivocadamente pareça um tema de simples resolução, a implementação de ajustes de exercícios anteriores possui consequências práticas extremamente relevantes, tanto por motivos societários quanto por questões fiscais.

## 5 EFEITOS SOCIETÁRIOS DE AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Os ajustes de exercícios anteriores, principalmente do lucro, em virtude de mudanças em critérios contábeis e retificações de erro suscitam questões jurídicas e práticas relevantes, tanto no âmbito das relações societárias com os sócios da entidade quanto no âmbito da apuração de tributos.

Nesse contexto, de uma perspectiva societária, tem-se que, nos termos do art. 202 da LSA, os acionistas têm direito de receber, em cada exercício, parcela do lucro apurado pela entidade como dividendos obrigatórios. O direito a esses dividendos constitui uma obrigação estatutária e legal, a qual se torna líquida no momento em que o lucro apurado no exercício é aprovado em assembleia geral<sup>83</sup>.

Sucedo que, como mencionado acima, as demonstrações financeiras são passíveis de erros. Uma vez identificado um erro contábil de um exercício anterior que influencie o lucro apurado naquele período pretérito – como a ausência de reconhecimento de uma receita – teriam os acionistas direito à complementação dos dividendos eventualmente aprovados e distribuídos?<sup>84</sup>

---

81. Já existia nas versões anteriores do **Manual** a orientação de que a ECF deveria ser retificada quando do registro de lançamentos extemporâneos da ECD, mas não havia orientação quanto à forma como essas adições e exclusões deveriam ser efetuadas.

82. Conforme as Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais do Leiaute 5 da ECF, atualizada em 28 de maio de 2019, os códigos empregados são o 91.40, o 166.35, o 265.40 e o 340.35.

83. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

84. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

Conforme bem ressalta CARVALHOSA, se o estatuto dispõe que o acionista tem direito a determinada parcela do lucro, e posteriormente constata-se que o lucro era maior do que o originalmente aprovado em virtude de um erro, parece quase que intuitivo que o acionista também terá direito à diferença. Situação distinta ocorre, todavia, quando diversamente de lucro excedente, a retificação do erro de exercício anterior tem como efeito a redução do lucro apurado no exercício e eventualmente distribuído aos acionistas<sup>85</sup>.

Nesse caso, poder-se-ia sustentar que os acionistas não seriam obrigados a restituir os dividendos com base no disposto no art. 201, § 2º da LSA. Referido dispositivo esclarece que os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido, considerando-se distribuídos de má-fé os dividendos distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste<sup>86</sup>. Como a distribuição de dividendos com base em demonstração financeira eivada de erros não seria, à época da distribuição, uma distribuição em desacordo com o balanço, parece ser possível concluir que a distribuição de dividendos nesses casos teria sido efetuada de boa-fé. Destarte, com fundamento na própria legislação, tais acionistas não estariam obrigados a restituir os dividendos recebidos.

Essa solução, entretanto, de reconhecer, em face da constatação de um erro contábil de exercícios anteriores, o direito do acionista à complementação aos dividendos, mas a ausência de dever de restituição dos mesmos valores, gera incômodo a alguns autores. Segundo CARVALHOSA, por exemplo, essa prática conduziria a uma situação de questionável falta de reciprocidade<sup>87</sup>.

Para evitar que isso ocorra, a administração da entidade poderia empregar como uma alternativa a requalificação do pagamento dos dividendos excedentes como um recebível da sociedade contra o acionista, como um empréstimo a ser pago com lucros futuros. Apesar dessa alternativa potencialmente atrair a questionável incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) por se tratar de crédito concedido por pessoa jurídica<sup>88</sup>, evitaria o reconhecimento de uma perda pela entidade.

Essa alternativa, no entanto, não solucionaria a situação quando o acionista que recebeu os dividendos efetivamente se recusar a restituir os valores à sociedade

---

85. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

86. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

87. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

88. Art. 3º do Decreto n. 6.306/2007.

com base na LSA, ainda que por intermédio de empréstimo, ou houver alienado suas ações antes da constatação e divulgação do erro imputável a exercício anterior. Nesses casos, a própria sociedade teria inevitavelmente que reconhecer um débito em caixa contra uma despesa no resultado, possivelmente qualificável como uma doação ao acionista. Registrar esse valor como doação atrairia, todavia, todas as consequências disso decorrentes, como a incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Embora a busca pela reciprocidade de tratamentos seja um ideal desejável no plano teórico, sua implementação prática pode se revelar impossível, de modo que se torna mais razoável aceitar tal desequilíbrio de tratamentos do que combatê-lo.

## 6 EFEITOS FISCAIS DE AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Se do ponto de vista societário há controvérsia, no âmbito tributário prevalecem incertezas na apuração de tributos como o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em especial porquanto a legislação vigente admite, em situações específicas, a postergação de receitas e também da dedução de despesas para períodos subsequentes.

Conforme previsto no art. 6º, § 5º do Decreto-lei n. 1.598/1977, a inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Para fins ilustrativos, considere-se uma pessoa jurídica que registra há anos prejuízo fiscal. No ano-calendário 1, a empresa registra R\$ 500.000,00 de prejuízo fiscal e no ano-calendário 2 um prejuízo fiscal de R\$ 300.000,00, restando ao fim desse ano um prejuízo acumulado de R\$ 800.000,00. No ano-calendário 3, a empresa registra prejuízo corrente de R\$ 450.000,00 e descobre que deixou de escriturar no ano-calendário 1 determinada despesa – R\$ 50.000,00 – e opta por registrar referida despesa no próprio ano-calendário corrente, de modo que encerra o exercício com um prejuízo fiscal de R\$ 500.000,00.

Verifica-se, nesse caso, que se a despesa houvesse sido reconhecida no ano-calendário 1, a empresa teria encerrado o exercício com prejuízo de R\$ 550.000,00 e não R\$ 500.000,00. Não haveria nesse período, por conseguinte, postergação no pagamento de imposto para exercício posterior ao que seria devido e nem propriamente redução indevida do lucro real. O reconhecimento dessa despesa no ano-calendário corrente, por sua vez, somente aumentaria o saldo de prejuízo fiscal de R\$ 450.000,00 para R\$ 500.000,00, igualmente não

se enquadrando nas hipóteses supracitadas. Nesse caso específico, qual seria a relevância ou materialidade de se efetuar o ajuste extemporâneo na contabilidade e na ECF de todos os anos desde o erro?

Exercício	Apuração Original com Erro	Apuração com Registro Extemporâneo	Apuração com Registro por Competência
<b>Ano Calendário 1</b>			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
<b>Ano Calendário 2</b>			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(300.000,00)	(300.000,00)	(300.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(800.000,00)	(800.000,00)	(850.000,00)
<b>Ano Calendário 3</b>			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(450.000,00)	(500.000,00)	(450.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(1.250.000,00)	(1.300.000,00)	(1.300.000,00)

Por outro lado, se no ano-calendário 3 a sociedade tivesse apurado lucro, a situação seria um pouco diversa, mormente em razão das limitações impostas à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e saldos negativos (CSLL)<sup>89</sup>. Assumindo que a sociedade teria um lucro de R\$ 500.000,00, se ela prosseguisse com a escrituração dessa despesa extemporaneamente no resultado no ano corrente, seu lucro antes das compensações seria, em termos gerais, reduzido para R\$ 450.000,00. Diferentemente, se a despesa houvesse sido registrada no ano-calendário 1, seu lucro no ano-calendário 3 seria de R\$ 500.000,00.

Em ambos os casos, o prejuízo fiscal acumulado resultante somente poderia ser utilizado para compensar 30% do lucro líquido ajustado do ano corrente. Nesse caso, as autoridades fiscais poderiam sustentar que houve uma possível redução indevida do lucro real para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL, pois o registro da despesa extemporânea fora do seu ano de competência (ano-calendário 1) gerou uma dedução de R\$ 50.000,00 no ano-calendário 3, ao passo que essa mesma despesa mantida em seu ano original somente reduziria o lucro do ano-calendário 3 de modo limitado à trava de 30%.

89. Arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995.

O efeito prático dessa diferença de tratamento pode ser vislumbrado abaixo:

Exercício	Apuração Original com Erro	Apuração com Registro Extemporâneo	Apuração com Registro por Competência
<b>Ano Calendário 1</b>			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
<b>Ano Calendário 2</b>			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(300.000,00)	(300.000,00)	(300.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(800.000,00)	(800.000,00)	(850.000,00)
<b>Ano Calendário 3</b>			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	500.000,00	450.000,00	500.000,00
Prejuízo Fiscal a Compensar	(150.000,00)	(135.000,00)	(150.000,00)
Lucro Real	350.000,00	315.000,00	350.000,00
IRPJ/CSLL (34%)	119.000,00	107.100,00	119.000,00
Prejuízo Fiscal Acumulado	(650.000,00)	(665.000,00)	(700.000,00)

Em que pese a legislação, verifica-se que a aplicação do art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977 não é simples. Nessa senda, a Receita Federal editou o Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, com o intuito de esclarecer o alcance de tal dispositivo. Segundo o Parecer, nem toda exatidão contábil autoriza a constituição de crédito tributário, pois o lançamento só se justifica quando da inexactidão decorra prejuízo para o erário<sup>90</sup>.

Por esse motivo, o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco. Tais lançamentos configuram meras inexactidões contábeis, sem efeitos tributários. Esses mesmos fatos adquirem, entretanto, relevância fiscal, quando o contribuinte visa a criar lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o regime de competência<sup>91</sup>.

O Parecer esclarece ainda que a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução, podem gerar postergação de pagamento de imposto<sup>92</sup>.

90. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, item 6.

91. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, item 6.

92. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, item 6. Esse posicionamento também é adotado pela edição de 2019 do **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Alguns anos após a introdução da restrição da compensação de prejuízos fiscais, a Receita Federal editou o Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996, que possui uma linguagem um tanto quanto confusa. Segundo esse Parecer, nos casos em que as receitas que deveriam ter sido reconhecidas ou as despesas que forem antecipadas em virtude do erro não excederem o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa, o procedimento de lançamento do imposto diferido deve prosseguir até o ano-calendário em que houve o pagamento extemporâneo do IRPJ e da CSLL, uma vez que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de tributos em ano-calendário subsequente, cabendo a exigência da diferença dos tributos<sup>93</sup>.

Por outro lado, nos casos em que, nos anos-calendários subsequentes ao erro no lançamento, a pessoa jurídica não houver apurado IRPJ e CSLL devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou base negativa, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o IRPJ e a CSLL apurados no ano-calendário inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação, perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores<sup>94</sup>.

Na prática, verifica-se que esse tema responde por parcela do contencioso administrativo atual, sendo que tanto as autoridades fiscais quanto os julgadores administrativos adotam uma análise casuística. É possível, assim, identificar uma série de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no sentido de que as autoridades precisam demonstrar cabalmente o prejuízo ao Fisco e ao erário em lançamentos de tributos por inobservância do regime de competência. É o caso do Acórdão n. 1301001.740, de 27 de novembro de 2014<sup>95</sup>, do Acórdão n. 1301001.629, de 28 de agosto de 2014<sup>96</sup> e do Acórdão n. 1301003.454, de 18 de outubro de 2018<sup>97</sup>.

Nesse último caso, inclusive, o contribuinte pleiteava o reconhecimento de saldo negativo de IRPJ decorrente de retenção de imposto de renda sobre receitas que não foram escrituradas no regime de competência adequado. O contribuinte havia apurado prejuízo fiscal naquele e em anos subsequentes, sendo que o reconhecimento da receita no exercício apropriado teria gerado uma redução do montante de prejuízo fiscal apurado. Segundo o CARF, restado comprovado que a inexactidão quanto ao ano-calendário da escrituração da receita não gerou postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL para exercício

93. Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996, item 8.

94. Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996, item 9.

95. CARF, Acórdão n. 1301001.740, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 27 de novembro de 2014.

96. CARF, Acórdão n. 1301001.629, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 28 de agosto de 2014.

97. CARF, Acórdão n. 1301003.454, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 18 de outubro de 2018.

posterior ou redução indevida do lucro líquido, deveria ser deferido o direito ao crédito pleiteado.

Igualmente, no Acórdão n. 1302001.300, de 13 de fevereiro de 2014<sup>98</sup>, um contribuinte foi autuado por ter lançado fora do regime de competência notas fiscais de despesas. O CARF, corretamente, adotou o entendimento originalmente proferido pelo Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979 para concluir que a operação não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, pois o resultado do ano-calendário correto simplesmente foi majorado, prejudicando o próprio contribuinte.

No entanto, em caso recente julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, uma empresa havia registrado renúncias a ações judiciais que buscavam o direito à tomada de crédito de IPI dos exercícios de 1997 a 2007 como despesa em 2009, deixando de retificar os saldos de abertura de "ativos, passivos e do patrimônio líquido". Conforme consta no relatório, tal medida resultou tão somente o aumento do prejuízo fiscal da entidade no ano-calendário. Contudo, pelos valores terem sido registrados como despesa de forma extemporânea e não na DPLA, conforme dispõe o art. 186 da LSA, entenderam as autoridades que houve a postergação no recolhimento de tributos, por ter gerado uma redução do lucro líquido nos balancetes de suspensão/redução e influenciado os valores de IRPJ e CSLL recolhidos<sup>99</sup>.

Assumindo que a entidade efetivamente tinha registrado prejuízo fiscal nos anos-calendários analisados, de modo que o reconhecimento das despesas em 2009 tão somente resultou na postergação no reconhecimento da despesa, esse caso parece ser semelhante ao exemplo 1 acima mencionado. Nesse sentido, tem-se que, ainda que a LSA determine que os ajustes de exercícios anteriores sejam contabilizados na DPLA, a legislação tributária somente autoriza o lançamento do IRPJ e CSLL pelo descumprimento do regime de competência se houver postergação no pagamento dos tributos ou redução indevida do lucro líquido. No caso de uma empresa que está com prejuízo fiscal acumulado, a escrituração de uma despesa de forma extemporânea não se enquadra efetivamente em nenhuma dessas situações, até porque a sistemática de apuração pelos balancetes de suspensão/redução é somente uma antecipação no recolhimento dos tributos.

Acrescente-se que, ainda que a entidade tivesse apurado lucro nos exercícios anteriores, conforme o Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, a mera postergação no reconhecimento de despesas não traz qualquer

98. CARF, Acórdão n. 1302001.300, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, j. 13 de fevereiro de 2014.

99. CRSF, CARF, Acórdão n. 9101-004.010, 1ª Turma, j. 12 de fevereiro de 2019.

prejuízo ao erário ou às autoridades fiscais. Nesses casos, como bem ressaltado no Acórdão n. 1302001.300, de 13 de fevereiro de 2014, somente o contribuinte estaria prejudicado pela postergação no reconhecimento da despesa.

Por fim, convém comentar a hipótese de distribuição de lucros aos acionistas em montante excedente ao resultado corrigido para ressaltar quais impactos tributários poderiam surgir. Conforme apontado anteriormente neste trabalho<sup>100</sup>, na perspectiva societária, os acionistas que receberam dividendos – regularmente apurados pela contabilidade segundo informações disponíveis na época – não são obrigados a devolvê-los. Assim, uma redução deste lucro promovida no futuro não teria o efeito de permitir a requalificação de valores de dividendos excedentes distribuídos no passado, sendo descabido afastar a isenção sobre os dividendos para impor a tributação sob outra qualificação jurídica.

Este tema já foi objeto de discussão em casos similares julgados no CARF e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos quais coerentemente prevaleceu a visão de que não cabe correção de distribuições de lucros feitas no passado, pois estas tomavam por base o lucro devidamente escriturado naquela época<sup>101</sup>. Quaisquer modificações futuras deste lucro, seja porque se apurou um valor maior de IRPJ e CSLL a pagar (que diminuem o lucro passível de distribuição)<sup>102</sup>, seja em razão de ajustes de exercícios anteriores, não devem resultar numa modificação retrospectiva da qualificação dada a tais distribuições. Ajustes futuros do lucro, como foi bem pontuado pelos acórdãos citados da CSRF, se configuram como obrigação presente que remete a eventos passados, devendo, desta forma, ser tratados, para fins contábeis e fiscais, como um fato pertinente ao período corrente e atual em que for efetuado o ajuste.

## 7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm#art295](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

100. Vide item 5 "Efeitos societários de ajustes de exercícios anteriores", *supra*.

101. CSRF, CARF, Acórdãos n. 9101-00.541 e n. 9101-00.542, 1ª Turma, j. 11 de março de 2010; e n. 9202-02.030, 2ª Turma, j. 21 de março de 2012.

102. Os casos julgados no CARF e na CSRF envolvem a cobrança de IRPF sobre os sócios em razão de um alegado excesso de distribuição de lucros que foi configurado pela autoridade fiscal em razão de um auto de infração que havia sido lavrado sobre a empresa para cobrar IRPJ e CSLL em relação a anos passados. Tendo em vista que o auto de infração resultava numa diminuição de lucros disponíveis em determinados anos passados, a fiscalização resolveu também exigir IRPF sobre os valores excedentes de lucros distribuídos.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 21 jun. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9065.htm#art15](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9065.htm#art15)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB n. 1.774, de 22 de dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB n. 1.422, de 19 de dezembro de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 20 dez. 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 ago. 1996. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30884&visao=anotado>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 out. 1979.

\_\_\_\_\_. Ato Declaratório Executivo COFIS N. 83, de 17 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 dez. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97450>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Ato Declaratório Executivo COFIS N. 9, de 20 de fevereiro de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 21 fev. 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98885>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM n. 506, de 19 de junho de 2006**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli506.html>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM n. 592, de 15 de setembro de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli592.html>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 23, de 26 de junho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/296\\_CPC\\_23\\_rev%2012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/296_CPC_23_rev%2012.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. **CPC n. 25, de 26 de junho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304\\_CPC\\_25\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2013.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC n. 32, de 17 de julho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340\\_CPC\\_32\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2013.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.418, de 05 de dezembro de 2012**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1418.docx](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1418.docx)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. **Resolução NBC TG 23, de 22 de dezembro de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG23\(R2\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG23(R2).pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. **CTSC 03, de 08 de dezembro de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTSC03.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III.

ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades anônimas** – comentário à lei (arts. 121 a 188). Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 2.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atual. por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRAS. **Resultado do terceiro trimestre 2014 não revisado pelos auditores independentes**. Rio de Janeiro, 27 de janeiro de 2015. Disponível em: <[https://www.agenciapetrobras.com.br/upload/documentos/apresentacao\\_Nxc7iOexJL.pdf](https://www.agenciapetrobras.com.br/upload/documentos/apresentacao_Nxc7iOexJL.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015. Disponível em: <[https://www.investidorpetrobras.com.br/ptb/8652/FormulariodeReferencia2014\\_V19.pdf](https://www.investidorpetrobras.com.br/ptb/8652/FormulariodeReferencia2014_V19.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

POLIZELLI, Victor Borges. Accounting and Taxation: Brazil. In: GRANDINETTI, Mario (Ed.). **Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34**. A comparative approach. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2016.

\_\_\_\_\_. **O princípio da realização da renda**. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. (Série Doutrina Tributária, v. III).

\_\_\_\_\_. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários. In: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (Org.). **Direito tributário**: os 30 anos do sistema tributário nacional na Constituição Federal – Estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres. Recife: Edição dos Organizadores, 2018. v. II, p. 340-378.

\_\_\_\_\_; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.