

POR UMA UNIÃO ESTÁVEL ENTRE CONTABILIDADE E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM LUGAR DO DIVÓRCIO PONTUAL INTERESSEIRO

José Antonio Minatel

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC/Campinas). Ex-Delegado da Receita Federal em Campinas. Ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em Brasília. Autor do livro *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*, publicado pela MP Editora, em 2005, e de vários pareceres, artigos e capítulos de livros publicados sobre matéria tributária e processo administrativo tributário. Advogado e consultor tributário.

SUMÁRIO: 1 Independência, seguida de concubinato 2 Abusos na convivência e separação compulsória 3 Conflitos da aproximação no tratamento contábil e tributário do "valor justo" 4 Divórcio pontual e interesseiro na recusa do aprimoramento contábil do regime de competência 5 Referências.

RESUMO: Este trabalho discorre sobre os conflitos e as possibilidades de harmonização entre as leis tributárias e as normas contábeis, mediante a demonstração do tratamento atribuído ao "valor justo" em cada uma dessas esferas, assim como aponta o divórcio pontual e interesseiro quanto aos efeitos do reconhecimento de "receita de contrato com cliente", disciplinado pelo CPC n. 47.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Legislação Tributária. Tributação. Secretaria da Receita Federal do Brasil.

1 INDEPENDÊNCIA, SEGUIDA DE CONCUBINATO

A evolução do relacionamento entre a contabilidade e a legislação tributária mostra seguidos conflitos, em suas diferentes fases. Por não terem vivenciado a prática reinante em décadas passadas, aqueles que hoje enveredam pelos estudos da legislação tributária e seu entrelaçamento com as atuais regras contábeis, já no formato resultante das reformas produzidas na lei societária a partir das alterações processadas pela Lei n. 11.638/2007, talvez não tenham a exata

dimensão de como era a convivência entre as diretrizes traçadas nesses dois campos do conhecimento: a ciência contábil e a ciência jurídica na vertente da lei tributária.

Sob o pressuposto de ser necessária a adaptação da legislação tributária aos novos métodos e critérios trazidos pela Lei n. 6.404/1976 para elaboração das demonstrações financeiras das companhias, também extensíveis para as demais pessoas jurídicas, foi editado o Decreto-Lei n. 1.598/1977 com a criação de regras fiscais para definir os ajustes necessários para a delimitação da base de cálculo dos tributos que tomavam a escrituração comercial como ponto de partida para essa apuração. Naquela época, esses ajustes ficavam concentrados basicamente no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), pela vocação da sua regra de incidência de tributar a riqueza nova materializada pelo acréscimo de "renda" que, para a pessoa jurídica, traduz-se pelo conceito de "lucro".

Rememore-se que o sistema constitucional tributário vigente naquela época não continha previsão de outros tributos, cuja materialidade de incidência e delimitação da sua base de cálculo ficassem na dependência da apuração contábil. Até mesmo a tributação direta da "receita" que costuma ser mensurada pela escrituração contábil, hoje de grande relevância na arrecadação tributária nacional, na época revelava-se incipiente.

A propósito, a "receita bruta" chegou a ser tomada como base de incidência para a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), criado pela Lei Complementar n. 07/1970, que teve o intuito de viabilizar a participação dos trabalhadores nos lucros das empresas. No entanto, como se tratava de arrecadação destinada a compor quotas de participação em específico fundo, creditadas em contas individuais dos trabalhadores, não poderia ser tratada como receita pública e, dessa forma, não cabível a natureza tributária para essa contribuição, entendimento que acabou sendo confirmado pelo Supremo Tribunal Federal¹.

Portanto, essa volta ao passado é para demonstrar que a legislação tributária era pouco dependente das apurações contábeis, salvo no tocante ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), imposto para o qual o Decreto-Lei n. 1.598/1977 se apressou para determinar os ajustes extracontábeis que deveriam ser adotados pelas pessoas jurídicas para a depuração de sua base de cálculo na sistemática do lucro real, por meio de escrituração de livro fiscal apartado da contabilidade, denominado de Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

1. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 148.754-2/RJ, de 24 de junho de 1993**, Relator Ministro Francisco Rezek. Brasília, DF.

Assim, nesse paralelo com os relacionamentos interpessoais aqui tomado como mote, nesse estágio era possível identificar uma certa independência entre as diretrizes contábeis e os comandos da legislação tributária, cada qual buscando cumprir papel autônomo e independente nessa aproximação: (i) registrar os fatos econômicos e demonstrar o resultado alcançado pela entidade em período de tempo determinado (missão da ciência contábil); e (ii) apurar o valor da "renda" da pessoa jurídica (lucro), exteriorizada pelo acréscimo patrimonial a ser submetido à tributação na pessoa jurídica (interesse do ordenamento tributário).

Com a criação emergencial de nova fonte de custeio para necessários "investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor [...]"², por meio do Decreto-Lei n. 1.940/1982, foi criado o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), cuja fonte principal de arrecadação provinha de exigência apelidada de "contribuição"³ que incidia "sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias"⁴. Assim, a escrituração comercial que, no âmbito tributário, basicamente servia como ponto de partida unicamente para apuração do IRPJ, com a criação dessa exigência passou a servir de apoio, também, para a confirmação da sua base de cálculo, pelos valores ali registrados como "receita bruta".

Com a implantação do rígido sistema constitucional tributário de 1988, passou a ser determinante evidenciar o conteúdo coberto pelas expressões "receita ou faturamento"⁵, assim como para o vocábulo "lucro"⁶, como novas materialidades de incidência expressamente inseridas no capítulo reservado para o custeio da seguridade social. Para a delimitação dessas novas realidades, a referência à escrituração contábil passou a constar cada vez mais das regras de incidência das contribuições criadas com esses fundamentos constitucionais, especialmente ao adotar o "resultado" como ponto de partida para a tributação do "lucro" sujeito à específica contribuição⁷, hipótese em que o casamento da legislação tributária com a contabilidade se apresentava como natural e inevitável.

2. Artigo 1º do Decreto-Lei n. 1.940/1982.

3. A chamada "contribuição" do Finsocial, instituída pelo Decreto-Lei n. 1.940/1982 foi legitimada pelo STF com a natureza jurídica de "imposto", exigência validada no uso da competência residual da União na forma da Constituição Federal à época vigente. Ver RE n. 107.292/RJ, de 22 de agosto de 1986.

4. Redação original do § 1º do art. 1º do Decreto-Lei n. 1.940/1982.

5. Constituição Federal, art. 195, inciso I, alínea "b", com a redação atribuída pela Emenda Constitucional n. 20/1998.

6. Constituição Federal, art. 195, inciso I, alínea "c".

7. Lei n. 7.689/1988: "Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social".

De outro lado, ainda que esse casamento com a contabilidade não se mostrasse necessário para levar adiante os objetivos de quantificação do valor da "receita ou faturamento", a ser tomado como base de cálculo de outras contribuições para a seguridade social, o legislador tributário avançou para estabelecer relações de verdadeira mancebia com a contabilidade ao estruturar a contribuição ao PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inicialmente incidentes sobre o "faturamento", expressão traduzida na regra de incidência como a "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza", como constava na legislação do Finsocial (Decreto-Lei n. 1.940/1982) e, na sequência, foi reproduzido pela Lei Complementar n. 70/1991, que criou a COFINS⁸.

A pretendida submissão da contabilidade às normas tributárias ficava evidenciada na postura do legislador, ao ignorar que os métodos e princípios da ciência contábil eram adequados para a apuração do "resultado" no período, e não de "receita ou faturamento", especialmente partindo da premissa de que "receita", para efeito de tributação do seu conteúdo, deve representar capacidade contributiva a ser reconhecida pelo ingresso instantâneo e definitivo que remunera cada negócio praticado pela pessoa jurídica, no desenvolvimento de suas atividades. Certamente, por não ser papel da contabilidade certificar a existência desses predicados, inevitável a instauração de equivalente concubinato, pela convivência espúria das regras contábeis e fiscais à margem dos específicos princípios e regimes que lhes são próprios.

2 ABUSOS NA CONVIVÊNCIA E SEPARAÇÃO COMPULSÓRIA

O espaço reservado para esta breve reflexão não comporta a enumeração de todos os abusos perpetrados pelo legislador tributário, no período da mancebia com a contabilidade. Havia consenso e aquiescência geral na costumeira prática em que a escrituração contábil era realizada nos moldes das instruções e exigências das autoridades fiscais, a ponto de suportar que muitas regras tributárias se imiscuissem para ditar até mesmo a forma do lançamento contábil entendido como adequado.

O registro contábil dos encargos relacionados com a depreciação de bens é exemplo flagrante dessa influência da legislação tributária que provocava grande distorção nas demonstrações financeiras, uma vez que a maioria das pessoas

8. Lei Complementar n. 70/1991: "Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

jurídicas utilizava, como taxa de depreciação na escrituração contábil, exatamente o mesmo percentual admitido como regra para dedutibilidade fiscal, previsto em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, independentemente da necessária avaliação sobre a vida útil do bem que deveria estar relacionada ao seu potencial desgaste, em razão da específica forma de utilização em cada caso.

Com efeito, sem qualquer pudor nem acanhamento por estar invadindo a seara contábil, o discurso da regra fiscal era claro para determinar que "a quota de depreciação **a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional**, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos" da IN-RFB n. 162/1998, ato normativo que relacionava os bens passíveis de depreciação e suas respectivas taxas.

Esses abusos cometidos no período da promíscua convivência perduraram até o momento em que sobreveio a separação compulsória determinada pela Lei n. 11.638/2007, aprovada com o deliberado objetivo de adotar novo padrão para as demonstrações contábeis nacionais, no conhecido processo de convergência aos padrões internacionais. Para tanto, ao promover as necessárias alterações na lei societária (Lei n. 6.404/1976), restou averbada a separação entre a legislação tributária e a contabilidade, mediante pacto no âmbito legislativo que determinou a inserção de regra para assegurar que tratamentos diferenciados por "disposições da lei tributária [...] não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto [...]"⁹ na lei comercial que estava sendo alterada. Para garantir o cumprimento das regras dessa separação, inseriu-se cláusula de segurança nos seguintes termos:

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários¹⁰.

-
9. Trecho do § 2º do art. 177 da Lei n. 6.404/1976, na redação que estava sendo adotada pela Lei n. 11.638/2007. Atualmente, esse parágrafo tem a seguinte redação: "Art. 177 [...] § 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que preservam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras". (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)
10. Parágrafo inserido no art. 177 da Lei n. 6.404/1976 pela Lei n. 11.638/2007, e, mais tarde, revogado pela Lei n. 11.941/2009, ao instituir o chamado "Regime Tributário de Transição (RTT)". Revogação equivocada, pois o conteúdo de sua mensagem continuou assegurado pelo RTT.

É sabido que há conflitos e dificuldades em todo processo de separação, exigindo-se grandes esforços para abandonar os vícios já enraizados pela longa convivência. Essas dificuldades vieram à tona logo nas razões de veto que foram adotadas pelo Presidente da República ao sancionar a própria Lei n. 11.638/2007, vetos opostos para rechaçar a nova redação que se pretendia para o artigo 181 da Lei n. 6.404/1976, que tratava de classificação contábil para a conta de "Resultados de Exercícios Futuros" que o legislador pretendia manter na estrutura do balanço patrimonial. Com efeito, em que pese tratar-se de regra de cunho exclusivamente contábil, todas as justificativas para o veto¹¹ que foram adotadas pelo chefe do Poder Executivo tiveram fundamento exclusivamente tributário, confirmando o velho adágio de que o reiterado uso do cachimbo é suficiente para deixar a boca torta.

3 CONFLITOS DA APROXIMAÇÃO NO TRATAMENTO CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO DO "VALOR JUSTO"

Assim como os casais separados têm necessidades de manutenção de um mínimo de vinculação e respeito que impossibilita a separação absoluta, o Direito Tributário e a Contabilidade são ciências dotadas de regras próprias que, no entanto, se entrelaçam para o trato do específico objeto que lhes é próprio, a ponto de exigirem respeito mútuo nos pontos de aproximação, impedindo que se instaure uma separação absoluta.

Para levar adiante a pretendida abordagem, pede-se vênua para estreitar essa investigação, dirigindo o foco para o específico trato do chamado "valor justo", que é o tema que me foi atribuído para o oportuno Colóquio em que se pretende lançar a semente de periódico, como oportuno veículo para propiciar a continuidade de debates dessa natureza.

É verdade que, no processo de convergência aos padrões internacionais, as demonstrações financeiras derivadas dos novos preceitos contábeis não estão mais voltadas unicamente para medir o "resultado" obtido nas operações praticadas em período passado, tampouco se limitam a relatar os acontecimentos econômicos do presente. Sim, vão além as novas diretrizes contábeis, uma vez

11. Sob a justificativa de que a alteração proposta poderia "[...] gerar inobservância do regime de competência [...]" a mensagem de veto avança para concluir que, "[...] em respeito ao princípio da entidade, os **resultados devem ser apurados e tributados** de forma independente por cada pessoa jurídica, controladora e controlada", concluindo que "[...] a nova redação do artigo causará **prejuízos ao controle dos efeitos tributários**, especialmente se a controlada ou controladora for domiciliada no exterior". (grifos nossos).

que aprovadas com o deliberado intuito de retratar, para outros interessados e não só para os sócios, o patrimônio da entidade com todas as suas potencialidades econômicas num momento determinado, independentemente da efetiva prática de qualquer ato ou negócio jurídico que venha a afetá-lo.

É o que se passa com regra contábil aprovada como CPC n. 46 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) para a "mensuração do valor justo"¹², regra essa já atualizada e aprovada como Norma Brasileira de Contabilidade pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pela Resolução n. 2017/NBC TG 46 (R2), de 22 de dezembro de 2017. Das suas orientações, extrai-se a definição que consta do seu item 9:

Definição de valor justo

9. Esta Norma define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Está claro o pontual viés avaliativo de potencialidade presumida para a expressão do valor patrimonial, ao definir "valor justo" como o provável "preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo". Seguindo diretrizes da lei societária que manteve o tradicional "custo de aquisição"¹³ para retratar o efetivo valor das principais transações da

12. Critério de avaliação de ativos e passivos inserido pela Lei n. 11.638/2007, com as alterações da Lei n. 11.941/2009, que atribuíram nova redação para os arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

13. Como expressamente consta da Lei n. 6.404/1976: "Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, **pelo custo de aquisição** ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III – os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, **pelo custo de aquisição**, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV – os demais investimentos, **pelo custo de aquisição**, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V – os direitos classificados no imobilizado, pelo **custo de aquisição**, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão; [...]" (grifos nossos).

pessoa jurídica, a própria norma contábil se apressa para esclarecer a primazia desse critério ("preço da transação") para o registro inicial, nos seguintes termos:

Valor justo no reconhecimento inicial

57. Quando o ativo é adquirido ou o passivo assumido em transação de troca para esse ativo ou passivo, o preço da transação é o preço pago para adquirir o ativo ou recebido para assumir o passivo (preço de entrada).

Para controlar essa potencialidade mensurada pela diferença de valores entre o "valor justo" estimado para ativo ou passivo, frente ao seu respectivo preço evidenciado "custo de aquisição", há específico mandamento inserido na lei societária para determinar que essas diferenças sejam registradas na escrituração contábil em contrapartida de conta de "ajustes de avaliação patrimonial", integrante do grupo do patrimônio líquido, com a expressa ressalva de que esse procedimento deve ser mantido para diferenças dessa natureza, "enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência". Eis o certo comando do § 3º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei¹⁴.

É dotada de sentido lógico a ressalva da lei societária que assegura a manutenção do registro que expressa a potencialidade do "valor justo" no Patrimônio Líquido (PL), "enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência", na medida em que se espera que venha a ocorrer a efetiva realização dessa potencialidade, pela alienação, transferência ou baixa do componente do ativo ou do passivo relacionado com a nova expressão econômica, transformando esse diferencial de mais-valia em efetivo "ganho" ou de menos-valia em "perda".

Até este ponto, pela indicação do registro dessa diferença estimada diretamente em conta patrimonial, sem afetar o "resultado" da pessoa jurídica, portanto, sem interferir no ponto de partida utilizado para apuração da base

14. Redação atribuída pela Lei n. 11.941/2009.

de cálculo do IRPJ, é possível afirmar que há convivência pacífica entre a regra contábil e a legislação tributária.

No entanto, essa simplória constatação, extraída no plano da lei societária, fica logo relativizada quando se passa ao exame das específicas disposições inseridas na lei tributária (Lei n. 12.973/2014) para essa matéria. O elevado grau de detalhamento é perceptível de pronto, ao se deparar com a expressão "valor justo" ali repetida por 46 vezes. Pelo limitado espaço reservado para este estudo, centra-se o exame no dispositivo da lei tributária que dá tratamento para o chamado "ganho", na específica seção que trata da "avaliação a valor justo", regra tributária que tem a seguinte redação:

Ganho

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo **não será computado na determinação do lucro real** desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. (grifos nossos).

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no *caput*, o ganho será tributado.

De forma coerente, enquanto expressão só indicativa de potencialidade econômica estimada, o *caput* do artigo 13 da lei tributária acima transcrita assegura que essa parcela presumida, como de provável mais-valia, não será objeto de tributação pelo IRPJ, o que não poderia ser diferente frente às diretrizes constitucionais que informam o conceito de "renda" para efeito de tributação.

Com o mesmo sentido de coerência e razoabilidade, em estrito cumprimento ao regime de competência também adotado pela lei comercial, os §§ 1º e 2º determinam a inclusão dessa parcela (quando tributável) na apuração da base de cálculo do IRPJ, "à medida que o ativo for realizado", adição que deve ser feita inclusive nas baixas por depreciação, amortização ou exaustão, hipóteses listadas em que a adição na base de cálculo do IRPJ não tem o sentido técnico de tributação. Pelo contrário, nessas hipóteses, a adição tem só a função de neutralizar a apuração fiscal que tomou o "resultado" contábil como ponto de

partida, resultado que já está diminuído pelos valores dessas específicas baixas contábeis (depreciação, amortização e exaustão).

Por outro lado, destoa do ordenamento jurídico a consequência estipulada no § 3º para o descumprimento da condição ali colocada. Ao exigir controle em específica "subconta vinculada ao ativo ou passivo", essa regra jurídica tem natureza de dever instrumental, ou de obrigação acessória que tem por objetivo facilitar o acompanhamento da fiscalização para o adequado cumprimento da obrigação principal. Essa específica configuração é que foi adotada pelo Código Tributário Nacional (CTN), ao estabelecer que a sua inobservância "converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária"¹⁵, ou seja, o descumprimento da exigência de controle do "valor justo" por meio de subconta só pode resultar na imposição de penalidade, nunca a exigência de tributo.

Os conflitos entre a regra contábil e a legislação tributária ganham maior peso quando se avança para o particular tratamento atribuído para a contabilização dos chamados "Ativos Biológicos", tema que foi objeto do Pronunciamento Técnico CPC n. 29, já aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade pela Resolução n. 2015/NBC TG 29 (R2) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Para esses "Ativos Biológicos" relacionados com as atividades agrícolas, assim dispõe o CPC n. 29:

Ganhos e perdas

26. O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período **deve ser incluído no resultado** do exercício em que tiver origem.

27. A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial de ativo biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo. O ganho pode originar-se no reconhecimento inicial de ativo biológico, como quando ocorre o nascimento de bezerro.

28. **O ganho ou a perda** proveniente do reconhecimento inicial do produto agrícola ao valor justo, menos a despesa de venda, **deve ser incluído no resultado** do período em que ocorrer.

29. O **ganho ou a perda** pode originar-se no reconhecimento inicial do produto agrícola **como resultado da colheita**. (grifos nossos).

15. CTN: "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária".

Partindo da premissa de que esses "ativos biológicos" são considerados como os próprios frutos gerados pelo exercício das atividades da pessoa jurídica, a regra contábil não só determina que seja avaliada essa *performance* de produção (antes da venda) pelo chamado "valor justo", como também indica que a contrapartida dessa avaliação deve ser registrada em conta do resultado, para que possa ser aferido o real desempenho no período que vai afetar a mutação patrimonial.

Nesse tema, evidente que não é possível reconhecer efeitos tributários para essa inclusão no resultado de valores de "ganhos e perdas" relacionados unicamente com *performance* de produção, antes da efetiva concretização desses valores pela destinação à venda dos produtos gerados, quando ocorrerá a transformação dos encargos em "custos incorridos" para que sejam colocados em confronto com a efetiva "receita" (realização da receita), permitindo que seja mensurado o efetivo "resultado" e, se positivo, que seja possível assegurar a disponibilidade da "renda" para legitimar a tributação.

Portanto, essa apertada síntese focada no tema do "valor justo" serve para demonstrar que, a despeito das tratativas para a conciliação, a convivência da lei tributária com os comandos das regras contábeis continuará marcada por conflitos, no mais das vezes fomentados pela irracionalidade e gula da administração tributária na sua ânsia de tributar a expectativa de "renda", ao arremesso das diretrizes da Constituição e do CTN.

4 DIVÓRCIO PONTUAL E INTERESSEIRO NA RECUSA DO APRIMORAMENTO CONTÁBIL DO REGIME DE COMPETÊNCIA

Não se consegue concluir esta breve reflexão sobre o relacionamento das regras contábeis com as normas tributárias, sem fazer um merecido destaque para o Pronunciamento CPC n. 47, aprovado com o sugestivo título de "Receita de Contrato com Cliente"¹⁶, com adoção inicial prevista para o exercício de 2018 e expressa revogação do anterior pronunciamento que tratava da mesma matéria (CPC n. 30 – "Receitas"). Embora marcadas por elogiáveis avanços, especialmente no aprimoramento das regras do regime de competência, as disposições do novo pronunciamento foram prontamente rechaçadas pela administração tributária¹⁷, que recusa a interferência dos seus efeitos na apuração dos tributos.

16. Aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade pela Resolução n. 2016/NBC TTG 47 do Conselho Federal de Contabilidade, publicada no **Diário Oficial da União** de 22 de dezembro de 2016.

17. Instrução Normativa RFB n. 1.771, de 20 de dezembro de 2017.

É bem verdade que as diretrizes traçadas nessa nova regra contábil mereceriam estudo apartado, seja pela abrangência do seu conteúdo, seja até mesmo pelo detalhamento das suas orientações sobre as diferentes operações ali analisadas.

No entanto, arrisca-se para fazer breve referência conclusiva, especialmente para registrar que o seu sugestivo e apropriado título "Receita de Contrato com Cliente" já tem o mérito de validar a assertiva de que "receita" tem vocação para ser obtida e reconhecida em "contrato com cliente", nunca em contrato firmado com o "fornecedor" de mercadoria ou de outros bens, pois, na operação de compra, é pertinente falar de maior ou menor "custo de aquisição", jamais de "receita" na compra.

Nem se diga que esse enunciado deve ficar restrito para a esfera contábil. Pelo contrário, essa regra contábil evidencia a existência de adequada e equivalente norma jurídico-tributária que também deve ser extraída dos contratos de venda e compra, na medida em que prevê o CTN que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias"¹⁸.

Portanto, esse indicativo traduzido pelo título da regra contábil já é de grande utilidade para rechaçar a teimosia da administração tributária, que insiste em enxergar a existência de "receita" na perspectiva do comprador, especialmente em parcelas redutoras dos preços de compras previamente ajustadas nos contratos de fornecimentos de mercadorias. A ementa da solução de consulta¹⁹ que segue transcrita bem demonstra esse viés distorcido de interpretação que é contrário às diretrizes contábeis já referidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO CUMULATIVIDADE.

Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas sim receita do adquirente, e como tal estão sujeitos à tributação pela Cofins.

18. CTN, art. 110.

19. BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta Cosit n. 542, de 19 de dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88848>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

Dispositivos legais: Lei n. 10.833, de 2003, art. 1º, *caput*, e § 3º, V, "a"; IN SRF n. 51, de 1978, item 4.2.

É certo que essa manifestação da administração está focada no tema "receita", quando tomada como base de incidência da COFINS e da contribuição ao PIS, assumindo pouca relevância na tributação pelo IRPJ na sistemática do lucro real, em que o tratamento contábil da bonificação como "receita", ou como desconto redutor do "custo de aquisição", seria neutro, porque não alteraria o "resultado" da pessoa jurídica.

No entanto, na manifestação tributária transcrita há notória valorização da forma ("valor da nota fiscal") em prejuízo do exame da essência do negócio jurídico pactuado, contrariando não só os princípios da hermenêutica jurídica, como também as diretrizes da ciência contábil, que são igualmente claras para determinar que se faça o exame detalhado do conteúdo de cada contrato, assim como orientam para a primazia da "essência sobre a forma", diretrizes essas que, de forma contraditória, também costumam ser valorizadas em interpretações casuísticas e interesseiras da legislação tributária.

A propósito dessa intrincada controvérsia sobre "essência" e "forma", com destacadas opiniões sustentando ser inconciliável o distanciamento entre a Contabilidade e o Direito, é oportuna a ponderação da professora Elidie Palma Bifano²⁰ que adverte com clareza e propriedade:

Ressalte-se, até para afastar falsas concepções que se perpetuam, que o Direito em nenhum momento atribui primazia à forma, em detrimento da essência, substância ou vontade das partes, como o determina o art. 112 do Código Civil²¹.

Assim, por serem compatíveis e convergentes com preceitos da legislação tributária, é preciso reconhecer a possibilidade de convivência de outros avanços explicitados na norma contábil adotada como CPC n. 47 – "Receita de Contrato com Cliente", em especial, as orientações que enfatizam a necessidade do exame do específico contrato firmado com cada cliente, para que dele se possa extrair o verdadeiro conteúdo da operação geradora da "receita" e, principalmente, o momento adequado em que deve ser reconhecida.

20. BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 129.

21. Lei n. 10.406/2002 (Código Civil): "Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem".

Para demonstrar essa importância, dentre as relevantes orientações ali contidas, dá-se destaque para o tratamento contábil indicado para a operação de venda de mercadorias em que esteja contratada "Contraprestação a Pagar ao Cliente", de onde se transcreve parte do texto:

Contraprestação a pagar ao cliente

70. Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que compram do cliente bens ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar ao cliente inclui ainda crédito ou outros itens (por exemplo, cupom ou *voucher*) que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que compreem do cliente bens ou serviços da entidade). A entidade **deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas**, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto (conforme descrito nos itens 26 a 30) que o cliente transfere à entidade. [...] (grifos nossos).

Orientação contábil coerente que dá primazia aos contratos, extraindo deles não só o verdadeiro conteúdo do negócio jurídico pactuado, mas igualmente a sua real dimensão econômica que deve afetar as demonstrações financeiras da pessoa jurídica, efeito que não poderia ser diferente quando colocada a operação assim registrada frente às regras de incidência dos tributos.

Além da ênfase no exame dos contratos, é preciso dar destaque para o evidente avanço no detalhamento das novas regras contábeis no sentido de aprimorar o "regime de competência", definindo particularidades de operações para indicar o adequado momento para o registro e reconhecimento de "receita", priorizando sempre a "essência" dos contratos em detrimento da forma ("escritos, verbais, ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade"), como consta das orientações contidas no item 10 do CPC n. 47.

Num evidente divórcio pontual e interesseiro, é curioso registrar que essa diretriz que enfatiza a primazia da "essência" dos contratos costuma ser invocada também pela administração tributária, só que no seu viés agressivo para fundamentar a costumeira tentativa de desqualificação de negócios jurídicos, mediante lançamentos de ofício para exigência de diferenças de tributos.

No entanto, como noticiado no início deste tópico, a despeito desses reconhecidos avanços da regra contábil buscando o aprimoramento do regime de competência, na vertente do reconhecimento da "receita", essas orientações foram prontamente rechaçadas pela administração tributária. Com efeito, escorando-se comodamente na previsão contida no art. 58 da Lei n. 12.973/2014,

que posterga os efeitos de novos "métodos ou critérios contábeis"²² até que lei tributária posterior venha a convalidá-los, apressou-se a Secretaria da Receita Federal do Brasil para manifestar a intenção do divórcio, mediante a expedição de específico ato normativo²³, com o objetivo de neutralizar a maioria dos avanços alcançados pela nova regra contábil.

Embora a manifestação do divórcio tenha indicado o art. 58 da Lei n. 12.973/2014 como seu fundamento, há fundados motivos para que sejam colocadas objeções para essa injustificada pretensão.

Com efeito, a primeira dessas objeções é que, no rigor técnico, a nova regra contábil não está modificando nem adotando novos "métodos e critérios contábeis". Pelo contrário, está a nova norma contábil simplesmente avançando para aperfeiçoar o "método" já vigente ("regime de competência"), que é de interesse comum, uma vez que já adotado e reconhecido pela contabilidade e pela legislação tributária. Não há novo "método" nem mudança no "método" já existente que está sendo aprimorado.

Igualmente, não há que se falar em mudanças ou adoção de novos "critérios" contábeis, acepção só cabível para as técnicas previstas na referida norma no sentido de buscar a implementação dos "métodos", atribuição que, no âmbito específico da "receita de contrato com cliente", está reservada para o "critério" que preconiza o emparelhamento da "receita" realizada com as "despesas e custos" incorridos para obtê-la, técnica essa que continua priorizada para estrito cumprimento do "método" idealizado como "regime de competência".

Portanto, não há novidades no âmbito dos "métodos e critérios" contábeis da questionada norma contábil que possam justificar a sumária rejeição dos seus avanços pela legislação tributária.

Todavia, por não entender dessa forma, assim como por avaliar que desse avanço poderia ocorrer postergação no momento do reconhecimento de "receita" frente ao mecanismo atual, apressou-se a Instrução Normativa RFB n. 1.771/2017 para aprovar o específico Anexo IV, inserido na IN-RFB n. 1.753/2017, para enfatizar que "a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, e no inciso I do art. 187 da Lei n. 6.404/1976, continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária [...]", em razão do que são ali traçadas específicas orientações para ajustes a serem efetuados nas

22. Lei n. 12.973/2014: "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**". (grifos nossos).

23. Instrução Normativa RFB n. 1.771, de 20 de dezembro de 2017.

apurações fiscais, neutralizando os efeitos das novas apurações contábeis determinadas pelo CPC n. 47.

Em tom de arremate, ainda que ausentes os fundamentos para que a norma tributária expedida venha a negar o casamento perfeito entre a contabilidade e a legislação tributária, volta-se ao título do presente ensaio para bradar, em alta voz, para que se avance a um regime mínimo de união estável entre a legislação tributária e a apuração da "receita" pelas regras contábeis, em lugar do divórcio pontual e interesseiro materializado pela IN-RFB n. 1.771, de 2017.

5 REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 129.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm#art67>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 26 maio 1982. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. 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>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 14 fev. 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>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta Cosit n. 542, de 19 de dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88848>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa n. 1.771, de 20 de dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 22 dez. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88842>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 107.292/RJ, de 22 de agosto de 1986**.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 148.754-2/RJ, de 24 de junho de 1993**, Relator Ministro Francisco Rezek. Brasília, DF.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 29, de 7 de agosto de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG29\(R2\).pdf](https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG29(R2).pdf)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 46, de 7 de dezembro de 2012**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG46\(R2\).pdf](https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG46(R2).pdf)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 47, de 4 de novembro de 2016**. Brasília, DF. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG47.pdf>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

