

COMENTÁRIOS

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – CPC

ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE RELATÓRIO CONTÁBIL-FINANCEIRO

COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO

Edison Carlos Fernandes

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor do CEU Law School e da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGVLaw).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Objetivo das demonstrações contábeis 3 Essência sobre a forma 4 Características qualitativas da informação contábil financeira útil 5 Estrutura Conceitual (texto remanescente) 6 Princípio tributário da realização 7 Referências.

RESUMO: O Pronunciamento Conceitual Básico traz os fundamentos dos IFRS, implementados no Brasil como marco regulatório da contabilidade a partir da Lei n. 11.638, de 2007. Os comentários tributários aos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – devem, então, começar por colocar lado a lado os princípios dos IFRS e os princípios da tributação no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: IFRS. CPC 00. Avaliação econômica. Essência sobre a forma. Continuidade. Elementos das demonstrações contábeis. Princípio da realização.

1 INTRODUÇÃO

Como se sabe, o marco regulatório do direito contábil brasileiro são os padrões internacionais de demonstrações financeiras, conhecidos pela denominação original como *International Financial Reporting Standards* – IFRS. No Brasil, os padrões internacionais são internalizados, inicialmente, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC –, constituído pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n. 1.055, de 2005. As manifestações do CPC, quando aprovadas pelo CFC, adquirem força normativa, ainda que de nível

infralegal, por força do artigo 6º, "f", do Decreto-Lei n. 9.295, de 1946, com a redação inserida pela Lei n. 12.249, de 2010¹. Portanto, o direito contábil brasileiro é formado, principalmente (mas não exclusivamente), pela Constituição Federal, pelo Código Civil, pela Lei n. 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações – LSA), com a redação dada pelas Leis n. 10.638, de 2007, e n. 11.941, de 2009, e pelas resoluções do CFC.

O primeiro documento do CPC nesse sentido foi designado de Pronunciamento Conceitual Básico, tratando da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Por não ser propriamente um *pronunciamento técnico*, esse documento, muitas vezes, é referido como CPC 00. Ao estabelecer a "Estrutura Conceitual", o CPC 00 firma as bases tanto para a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis, à luz dos IFRS, como para a elaboração dos pronunciamentos, das interpretações e das orientações do CPC. Sendo assim, iniciam-se os comentários tributários aos Pronunciamentos Técnicos do CPC por esse documento, com a finalidade de estabelecer a relação entre os princípios do direito contábil e os princípios do direito tributário brasileiro.

2 OBJETIVO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com o CPC 00, as demonstrações contábeis, identificadas como "relatório contábil-financeiro de propósito geral", têm por objetivo fornecer informações contábil-financeiras acerca da empresa que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisões ligadas às transações com essa mesma empresa². Em outras palavras, as demonstrações contábeis apresentam as relações jurídicas firmadas pela empresa, identificando os direitos a receber e os deveres a cumprir com vistas a permitir que terceiros interessados tomem a decisão de firmarem contratos com ela. Embora os investidores e os credores sejam os destinatários *primários* das informações contábil-financeiras³, as demonstrações contábeis pretendem fornecer essas informações a todos os usuários interessados na empresa, tais como: trabalhadores, clientes, parceiros, fornecedores e governos.

No caso especificamente da matéria tributária, tanto a legislação pertinente quanto as autoridades fiscais podem determinar exigências específicas para as

-
1. Para as companhias abertas, a obrigatoriedade das manifestações do CPC é reforçada pela aprovação dada por meio de deliberações da Comissão de Valores Mobiliários – CVM.
 2. Conferir parágrafo OB2 do CPC 00.
 3. Conferir parágrafo OB5 do CPC 00.

empresas, de modo a atenderem seus próprios interesses; contudo, tais exigências não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas com base nos IFRS (Pronunciamentos do CPC)⁴. Nesse sentido, encontram-se os diversos programas eletrônicos para fornecimento de informações destinadas às autoridades tributárias, especialmente, no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED –, como, por exemplo: a Escrituração Contábil Fiscal – ECF – e as diversas Escriturações Contábeis Digitais – EFD. Seguindo a orientação dada pela Lei n. 11.638, de 2007, a elaboração das demonstrações contábeis não sofre influência direta e formalmente da legislação tributária – o que não quer dizer que a legislação tributária não venha a induzir, em determinadas situações, a elaboração das demonstrações contábeis.

As referidas decisões a serem tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis levam em consideração, basicamente, dois fatores, a saber:

- (i) retorno esperado, como, por exemplo, dividendos aos sócios, pagamentos de principal e de juros para os credores de dívida e acréscimos ou reduções nos preços para fornecedores e clientes⁵;
- (ii) valor da empresa que apresenta as informações contábil-financeiras, ainda que tal valor decorra de estimativas⁶.

Para identificar o retorno esperado, assim como o valor da empresa, em larga extensão, as demonstrações contábeis são baseadas em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos⁷. Na visão dos contratantes e dos potenciais contratantes da empresa (agentes do mercado), é importante que assim seja, pois as demonstrações contábeis se pautam pela avaliação econômica do patrimônio da empresa, não *necessariamente* pelo valor histórico. Tal avaliação econômica decorre da posição estratégica da administração da empresa, que imprime sua visão de mundo, sobre a economia e sobre os negócios na determinação da situação patrimonial da empresa. As demonstrações contábeis são determinadas pelo modelo de negócio escolhido pela administração e por seus julgamentos sobre as situações do passado, do presente e do futuro.

O patrimônio da empresa (posição econômica e financeira) e a sua *performance* (retorno sobre investimento) são representados pela capacidade de gerar fluxos de caixa líquidos por meio das suas operações ou, eventualmente, pelo aporte de

4. Conferir a *Introdução* ao CPC 00.

5. Conferir parágrafo OB3 do CPC 00.

6. Conferir parágrafo OB7 do CPC 00.

7. Conferir parágrafo OB11 do CPC 00.

recursos de investidores e credores⁸. Isso quer dizer que o patrimônio da empresa e seu retorno são determinados pelos valores a receber subtraídos dos valores a pagar, considerando a estratégia de negócio definido pela administração. Essa estratégia de negócios implica considerar riscos, responsabilidades e remuneração das transações mercantis realizadas pela empresa. Portanto, a necessidade de julgamento da administração, especialmente no tocante aos riscos assumidos.

Ainda no mesmo sentido, a informação sobre a natureza e os montantes dos valores a receber ("recursos econômicos") e dos valores a pagar ("reivindicações") da empresa pode auxiliar os usuários a identificarem a fraqueza e o vigor financeiro da entidade, isto é, sua liquidez – capacidade de cumprir seus deveres de curto prazo com seus direitos de curto prazo – e sua solvência – capacidade de cumprir com todos os seus deveres à luz de todos os seus direitos⁹. Os movimentos econômico-financeiros da empresa, ou seja, os valores a receber e os valores a pagar, decorrem *invariavelmente* das transações comerciais por ela realizadas. Ocorre que, ao avaliar essas transações, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal¹⁰, o que normalmente se denomina de *primazia da essência sobre a forma*.

3 ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

Advirta-se, desde logo, que a consideração da realidade econômica em detrimento da forma jurídica não legitima a autoridade tributária a desconsiderar atos ou negócios jurídicos firmados pela empresa contribuinte. A adoção da primazia da essência sobre a forma pelo direito contábil, que ocorre em situações bastante específicas e características, como será visto, não serve como instrumento de interpretação do fato gerador, da ocorrência do fator gerador ou da determinação da base de cálculo de tributos. A aplicação da legislação tributária ainda está restrita à forma legal, seja em qualquer direção, nos termos a seguir expostos.

Inicialmente, esclareça-se que a Contabilidade e o Direito "bebem da mesma fonte", isto é, têm sua origem e sua razão de ser na *atividade econômica* do empresário. Ao definir essa sua atividade econômica, o empresário pondera e elege os riscos que deseja assumir, as responsabilidades a que se comprometerá e a remuneração que espera obter: isso tudo a par e independentemente da

8. Conferir parágrafo OB18 do CPC 00.

9. Conferir parágrafo OB13 do CPC 00.

10. Conferir parágrafo 4.6 do CPC 00.

formalização jurídica ou do registro contábil. Definida sua atividade econômica, caberá, de um lado, ao Direito estabelecer a sua roupagem jurídica, seguindo o modelo de negócio escolhido pelo empresário, e, de outro, à Contabilidade escriturá-la e divulgá-la para os contratantes e potenciais contratantes da empresa. Em sendo assim, tanto o Direito quanto a Contabilidade devem refletir, de maneira fidedigna, a atividade econômica escolhida pelo empresário. Isso quer dizer que, na maioria dos negócios comerciais, a Contabilidade e o Direito serão coincidentes – há, contudo, situações particulares em que a forma jurídica será elaborada com diferenças da essência econômica, normalmente, quando se tratar de reforçar garantias, como no caso do *leasing* financeiro.

A Contabilidade tende a seguir a realidade econômica (quase) invariavelmente; o Direito, também, ressalvados os casos de desconsideração do negócio jurídico. Sobre isso, relembrem-se os artigos 112 e 167 do Código Civil, cujas redações são reproduzidas:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Ambos os dispositivos legais permitem a desconsideração do negócio jurídico quando a sua *forma aparente* não refletir a natureza da relação jurídica que as partes pretenderam celebrar. Assim, na aplicação da legislação tributária, a forma jurídica somente poderá ser afastada se em desconformidade com o próprio Direito, não tendo relação da primazia da essência sobre a forma prevista pela Contabilidade.

4 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL FINANCEIRA ÚTIL

4.1 Características qualitativas fundamentais

Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar¹¹. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que

11. Conferir parágrafo QC4 do CPC 00.

possam ser tomadas pelos usuários¹². Informações que interferiram na tomada de decisão dos contratantes ou dos potenciais contratantes da empresa devem ser divulgadas. Com isso, é possível que informações relevantes sejam agrupadas e mesmo desconsideradas, se não forem materiais. A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca da empresa: a materialidade está ligada à natureza ou à magnitude da informação¹³.

Os critérios de relevância e materialidade, que norteiam a produção da informação contábil-financeira, podem não ser considerados na aplicação da legislação tributária. Isso porque, independentemente de influenciar a decisão dos contratantes da empresa, da sua natureza ou da sua magnitude, a informação contábil pode se referir a uma transação importante do ponto de vista tributário. Veja-se, por exemplo, a distribuição de brindes e a doação a entidades privadas que são não dedutíveis na apuração dos tributos sobre o lucro (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL). Por esse motivo, em sentido inverso, as informações tributárias podem indicar falhas de procedimento e até de governança e *compliance* da administração das empresas.

Acrescente-se a isso a ponderação sobre a relação entre o custo e o benefício da informação produzida pela empresa. O custo de gerar informação é uma restrição sempre presente no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, sendo importante que ditos custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação¹⁴. À luz do custo para produzir e controlar a informação, pode acontecer de a empresa "desprezar" tal informação para efeito de demonstrações contábeis; porém, essa mesma informação pode representar uma transação que é disciplinada pela legislação tributária de maneira específica, e, com isso, merecer um tratamento mais cuidadoso. Veja-se, por exemplo, o pagamento efetuado a beneficiários de difícil identificação, cujo tratamento tributário é específico e mais gravoso.

De outro lado, em razão da estreita relação da informação contábil-financeira com a atividade econômica, as demonstrações contábeis representam fenômeno econômico em palavras e números, o que implica que, para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar fidedignamente o fenômeno que se

12. Conferir parágrafo QC6 do CPC 00.

13. Conferir parágrafo QC11 do CPC 00.

14. Conferir parágrafo QC35 do CPC 00.

propõe representar¹⁵. No entanto, representação fidedigna não significa exatidão em todos os seus aspectos, particularmente porque, como visto, em muitos casos, são informadas estimativas sobre as transações comerciais das empresas.

4.2 Características qualitativas de melhoria

De acordo com o Pronunciamento Conceitual (CPC 00), são características qualitativas de melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade¹⁶. Nestes comentários tributários, merecem destaque a *verificabilidade* e a *tempestividade*.

Verificabilidade significa que diferentes observadores podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica¹⁷. Essa verificação pode ser direta, quando se constata o evento econômico ou seu valor, ou indireta, quando se determinará a ocorrência do evento ou seu valor por análise de premissas, causas e consequências¹⁸. De um lado, assim entendida a verificabilidade, tem-se que nem todos os eventos econômicos ou contratos firmados pela empresa estarão cobertos por um documento fiscal; de outro, reforça-se a utilização de estimativas para determinar tanto a ocorrência de um evento ou contrato quanto seu valor.

Já a tempestividade significa ter a informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões¹⁹. Muitas informações baseadas em estimativas devem ser apresentadas no momento em que as influências sobre as premissas dessas estimativas são apresentadas. Por exemplo, quando há decisão de segunda instância em medida judicial, a informação sobre os riscos de eventual pagamento deve ser dada nesse momento, sob pena de perder sua utilidade. O mesmo ocorre no caso de avaliação de ativos. Sendo assim, a tempestividade pode implicar a mutação do patrimônio e do resultado da empresa, o que exige um tratamento tributário adequado²⁰.

15. Conferir parágrafo QC12 do CPC 00.

16. Conferir parágrafo QC19 do CPC 00.

17. Conferir parágrafo QC26 do CPC 00.

18. Conferir parágrafo QC27 do CPC 00.

19. Conferir parágrafo QC29 do CPC 00.

20. A tempestividade se relaciona com a continuidade, que será vista no próximo capítulo.

5 ESTRUTURA CONCEITUAL (TEXTO REMANESCENTE)

5.1 Continuidade

As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (*going concern assumption*) e irá manter-se em operação por um futuro previsível²¹. A continuidade, então, implica considerar o histórico passado e o histórico futuro da empresa. Quando a pessoa jurídica é constituída por prazo indeterminado, os eventos econômicos e as relações jurídicas da empresa devem considerar esse lapso temporal, que, na verdade, não prevê um termo final.

Rigorosamente, só é possível determinar se o patrimônio da empresa cresceu *definitivamente* e que, portanto, seu resultado foi positivo *definitivamente*, se for considerado o tempo que se inicia com a constituição da pessoa jurídica e termina com a sua extinção (incorporação, fusão, cisão ou liquidação). Embora haja encerramento de exercícios sociais (no Brasil a cada doze meses), tais exercícios se interconectam e se complementam. Vejam-se dois exemplos:

- a) histórico passado: empresa que acumule prejuízos em exercícios anteriores, somente poderá distribuir dividendos quando o lucro dos exercícios seguintes superar o saldo acumulado dos prejuízos.
- b) histórico futuro: considerando uma pessoa jurídica constituída por prazo indeterminado, a tendência é que ela sobreviva ao tempo de vida útil das suas máquinas, motivo pelo qual a depreciação considera o tempo das máquinas e não o da empresa.

As demonstrações contábeis são compatíveis com a avaliação econômica, porque perdas de um período podem ser compensadas com ganhos de períodos seguintes e vice-versa. Situação que não ocorre no caso da tributação: o exercício fiscal é isolado no que diz respeito à apuração e ao recolhimento de tributos. Embora cálculos tributários do passado possam ser aproveitados no futuro, como, por exemplo, prejuízo fiscal e reversão de provisão, o fato é que o tributo no primeiro período considerado foi recolhido e a recuperação dependerá da legislação tributária em vigor no momento em que seria possível essa mesma recuperação, o que normalmente acontece por meio do procedimento de compensação. A obrigação tributária, então, não se coaduna totalmente com

21. Conferir parágrafo 4.1 do CPC 00.

a continuidade da contabilidade, motivo pelo qual são exigidos ajustes pela legislação tributária.

Com a adoção dos IFRS e, em consequência, com o paradigma da avaliação econômica, do julgamento e das estimativas, a determinação dos tributos devidos mereceu ainda mais atenção. Não foi por acaso que o Regime Tributário de Transição – RTT – durou sete anos. Finalmente, com a edição da Medida Provisória n. 627, convertida na Lei n. 12.973, de 2014, foi adotado o princípio da realização (tratado no último capítulo deste texto), equacionando os fundamentos dos IFRS à apuração tributária.

5.2 Elementos das demonstrações contábeis

Os elementos das demonstrações contábeis podem ser assim listados:

*Posição patrimonial*²²:

- a) ativo: um recurso controlado pela empresa²³ como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- b) passivo: obrigação presente da empresa, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
- c) patrimônio líquido: interesse residual nos ativos da empresa depois de deduzidos todos os seus passivos (*na verdade, o patrimônio líquido é o conjunto de contas contábeis onde são escrituradas as relações jurídicas da empresa com os seus sócios, atuando enquanto tal*).

*Performance (resultado)*²⁴:

- d) receitas: aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos sócios;
- e) despesas: decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a distribuição aos sócios.

22. Conferir parágrafo 4.4 do CPC 00.

23. "[...] o direito de propriedade não é essencial" para a definição de ativo, conforme parágrafo 4.12 do CPC 00.

24. Conferir parágrafo 4.25 do CPC 00.

A movimentação dos ativos e dos passivos está *diretamente* relacionada à aferição de receita ou ao encargo da despesa. Na prática, o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos²⁵; em sentido inverso, o reconhecimento da despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento nos passivos ou de diminuição nos ativos²⁶.

Além disso, há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos²⁷. Quando o gasto incorrido gerar a expectativa de benefícios futuros, para depois do exercício corrente, muito provavelmente deverá ser reconhecido um ativo. Do contrário, a despesa deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando o gasto não produzir benefícios futuros ou quando tais benefícios não se qualificarem para ser reconhecidos como ativos²⁸. Do ponto de vista tributário, a diferença entre reconhecer o ativo ou *diretamente* a despesa significa o momento de dedutibilidade do referido gasto: no primeiro caso, o ativo impactará o resultado e, dessa forma, a apuração dos tributos sobre o lucro e a tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas (ordinariamente) durante o curso do seu tempo de vida útil; no segundo, a dedutibilidade será no momento da ocorrência do gasto (saída de caixa) ou daquele em que a dívida for contraída (passivo).

5.3 Probabilidade e incerteza

Tanto o reconhecimento de ativo quanto o de passivo e, por decorrência, de receitas e despesas, dependem da probabilidade e da incerteza relacionadas à geração de caixa futuro. O conceito de probabilidade deve ser adotado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a fluir *para a* empresa ou fluir *da* empresa²⁹. As avaliações acerca do grau de incerteza atrelado ao fluxo de benefícios econômicos futuros devem ser feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas³⁰. O segundo critério para reconhecimento de um item (ativo ou passivo, receita ou despesa) é que ele

25. Conferir parágrafo 4.47 do CPC 00.

26. Conferir parágrafo 4.49 do CPC 00.

27. Conferir parágrafo 4.14 do CPC 00.

28. Conferir parágrafo 4.52 do CPC 00.

29. Conferir parágrafo 4.40 do CPC 00.

30. Conferir parágrafo 4.40 do CPC 00.

possua custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado³¹.

As demonstrações contábeis (assim como o direito contábil) aceitam muito bem os conceitos de *probabilidade*, *incerteza* e *valor estimado*. Aliás, é útil que assim seja, porque a contabilidade, de acordo com os IFRS, busca a avaliação econômica atual dos ativos e passivos, observada a estratégia de negócio traçada pela administração da empresa. No entanto, a tributação e o direito tributário admitem tais conceitos somente em situações de *extrema exceção*. Por isso, a legislação tributária prescreve ajustes que devem ser promovidos no lucro contábil (lucro comercial) para a apuração do lucro tributável, com vistas a garantir, ao menos, alguma certeza no recolhimento dos tributos. O principal dos fundamentos desses ajustes é o princípio da realização, que será estudado com mais detalhes no próximo capítulo.

Em conclusão: um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado de maneira confiável³². De outro lado, um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente (cuja causa já tenha ocorrido) e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade³³.

Vê-se que, no fim do exercício social, o lucro apresentado na demonstração do resultado do exercício – DRE – não é um número determinado e objetivo, mas, sim, é o valor que mais reflete a estratégia de negócios e a estimativa realizada pela administração da empresa. De qualquer maneira, o montante apurado na última linha da DRE é aquele garantido por lei para a distribuição dos dividendos aos sócios. Contudo, conquanto esse valor seja aceitável para efeito de remuneração dos sócios, ele não o é para a apuração dos tributos, tendo em vista que, como mencionado, a legislação tributária não se coaduna com *probabilidade*, *incerteza* e *valor estimado*, primeiro, porque gera insegurança, segundo, porque a tributação não observa a continuidade dos exercícios tal como feito pela legislação comercial societária. Daí que a Lei n. 12.973, de 2014, regulamenta diversas situações em que a apuração dos tributos se afastará da disciplina juscontábil.

31. Conferir parágrafo 4.41 do CPC 00.

32. Conferir parágrafo 4.44 do CPC 00.

33. Conferir parágrafo 4.46 do CPC 00.

6 PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA REALIZAÇÃO

A determinação do tributo não é compatível com a avaliação econômica, com o julgamento (estimativas) e com a prevalência da essência econômica dos IFRS. Por isso, a legislação tributária segue privilegiando a forma jurídica, mesmo após a alteração do marco regulatório contábil brasileiro, trazido pela Lei n. 11.638, de 2007. Conquanto a riqueza gerada pela empresa seja identificada pelas demonstrações contábeis (patrimônio, receita e lucro), a legislação tributária prevê alguns ajustes ao resultado contábil, para efeito de preservar a segurança jurídica na tributação.

Considerando especificamente as diferenças entre os fundamentos dos IFRS e a segurança jurídica tributária, pode-se justificar os mencionados ajustes como decorrentes do *princípio da realização*. Desde logo, é importante alertar para o fato de que a *realização* não se confunde conceitualmente com o regime de competência nem com o regime de caixa. Na verdade, a realização se encontra no intervalo entre o reconhecimento de elemento do balanço patrimonial pelo regime de competência e a liquidação da relação jurídica causadora desse elemento do balanço patrimonial, o que, normalmente, ocorre quando do recebimento do caixa. Então, pode-se de dizer que a *realização* é encontrada entre a competência e o caixa, podendo, eventualmente, se identificar com um deles.

O princípio da realização estabelece que o reconhecimento e a mensuração de algum elemento do balanço patrimonial (ativo ou passivo e, por decorrência, receita ou despesa) dependem da confirmação da transação econômica por uma negociação de mercado. Em outras palavras: a realização significa a confirmação do reconhecimento e da mensuração do ativo e/ou do passivo por uma operação de mercado³⁴.

Exemplos de disciplina tributária que deixa clara a adoção do princípio da realização é o diferimento da tributação da *mensuração a valor justo*, antes que esse valor seja confirmado por uma operação realizada entre partes independentes, e o diferimento da dedução do *impairment*, porque a despesa correspondente decorre de estimativa de valor. A espinha dorsal da Lei n. 12.973, de 2014, é o princípio da realização. Com ele, significativa parcela das questões de interpretação da mencionada lei tributária se resolve com a verificação se o ativo e/ou passivo já se realizou.

34. FERNANDES, Edison Carlos. **Novo imposto de renda das empresas**. São Paulo: Trevisan, 2017. p. 70 (para mais detalhes sobre realização, conferir as páginas 62 a 72 desse livro).

7 REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 00, de 2 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade**: fundamentos do direito contábil. São Paulo: Trevisan, 2015.

_____. **Novo imposto de renda das empresas**. São Paulo: Trevisan, 2017.

FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo Oscar; CARVALHO, Nelson (Org.). **Teoria da contabilidade financeira**: fundamentos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2018.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade** – uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e contabilidade**: da realização ao justo valor. Coimbra: Almedina, 2011.

