

CPC 07 E EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS: UMA LEITURA CRÍTICA DO PRONUNCIAMENTO

Jorge Guilherme Ferreira Moreira

Advogado e contabilista. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Economia.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 CPC 07 3 Exonerações tributárias 4 Leitura crítica 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Imunidade, isenção e alíquota zero são formas de exoneração da tributação, que, se enquadráveis nas normas contábeis que tratam de subvenções governamentais, deveriam gerar o reconhecimento de valores nas demonstrações financeiras, o que deve ser interpretado de maneira crítica, diante dos objetivos das demonstrações financeiras.

PALAVRAS-CHAVE: Subvenção governamental. Imunidade. Isenção. Alíquota zero.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, as subvenções governamentais ganharam destaque no que se refere à sua tributação ou não e ao seu enquadramento no cenário contábil moderno.

No entanto, essas discussões (ainda) levam em consideração mormente o entendimento jurídico-tributário construído ao longo das últimas cinco ou seis décadas, para, aí sim, estudar-se a compatibilidade das normas jurídicas diante das contábeis.

Ocorre que poucas são as leituras críticas realizadas das normas contábeis no que se refere às subvenções governamentais e seus estudos diante das formas de exoneração da tributação, se estas poderiam ou não se encaixar como uma forma de exoneração.

Logo, o estudo das formas de exoneração da tributação, diante das normas contábeis referentes às subvenções, com a apresentação de críticas referentes

ao Pronunciamento, perfaz o objeto do presente artigo, sem qualquer intenção de se esgotar o tema.

2 CPC 07

Pode-se, agora, começar o estudo do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1): Subvenção e Assistência Governamentais, cabendo-se, de início, reiterar que se passa ao largo do exaurimento da matéria.

No entanto, antes do Pronunciamento, deve-se – ao menos brevemente – analisar o Sumário vinculado ao CPC 07, que não o integra. Nesse sentido, a introdução é de grande clareza ao apresentar o objetivo desse Pronunciamento:

O objetivo deste Pronunciamento é o de prescrever o registro contábil e a divulgação das subvenções para investimento e a divulgação das subvenções para custeio e das demais formas de assistência governamental. A divisão formal entre subvenção para custeio e para investimento não está proposta neste Pronunciamento, já que o tratamento contábil é o de ambas transitarem pelo resultado.

Mais à frente, o Sumário repisa o direcionamento conferido pelas normas originárias do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), de observância (irrestrita) da essência econômica dos atos/fatos contábeis¹.

Ao fim, é destacada a influência das normas tributárias sobre o contexto contábil:

Isenções ou reduções de tributos que tenham a característica ou a tipificação legal de incentivos fiscais, como nas aplicações em áreas incentivadas, serão reconhecidas como subvenções governamentais no resultado, atendidos os requisitos estabelecidos, e não no patrimônio líquido.

Já o Pronunciamento apresenta, de plano, as situações para as quais as diretrizes dessa norma são inaplicáveis, destacando-se a “[...] contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental [...]”. São, ainda, apontadas como exemplos dessa situação de inaplicabilidade “[...] isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.”

1. “[...] E a essência econômica da transação deverá ser sempre observada.”

Em outras palavras, situações tributárias temporárias não se enquadram inicialmente na norma, mas o ponto central é deter a situação tributária a característica de uma subvenção governamental².

Por isso, sobressai a importância das definições conferidas pela norma às formas de auxílio governamental:

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Tem-se, então, a assistência como gênero e a subvenção como espécie, sendo subespécies as subvenções relacionadas a ativo ou a resultado, a depender da vinculação ou não do benefício concedido a um ativo subjacente, diferentemente da terminologia adotada pelo Sumário – subvenções para custeio ou investimento – já empregada na seara tributária desde ao menos a década de 1970.

A Interpretação Técnica do CPC 07, que o integra, reforça em parte a definição apresentada para as subvenções governamentais, com pequenas diferenças:

4. O item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 07 define subvenção governamental como assistência pelo governo na forma de transferência de recursos a uma entidade em troca do cumprimento, passado ou futuro, de determinadas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. O requisito geral de operar em determinadas regiões ou setores industriais para ter direito à assistência governamental constitui essa condição, de acordo com o citado item 3. Portanto, essa assistência se enquadra na definição de subvenções governamentais e os requisitos do pronunciamento se aplicam, especialmente os itens 12 e 20 que tratam da época de reconhecimento como receita.

2. Isso porque, mais à frente, o CPC 07 reconhece que isenções ou reduções tributárias, concedidas por prazo certo e de acordo com condições predefinidas, podem ser enquadradas como subvenção governamental (38D).

Comparadas as definições, podem ser apontadas diferenças, para, posteriormente, serem destacadas as características das subvenções governamentais, que formam as diretrizes para a subsunção ou não de um benefício ao Pronunciamento:

Pronunciamento	Interpretação
"[...] assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, [...]"	"[...] assistência pelo governo na forma de transferência de recursos [...]"
"[...] concedida a uma entidade [...]"	"[...] a uma entidade [...]"
"[...] normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. [...]"	"[...] em troca do cumprimento, passado ou futuro, de determinadas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. [...]"

Enquanto a Interpretação resume a subvenção às transferências de recursos, o Pronunciamento amplia para as contribuições pecuniárias ou não; porém, ambas as definições exigem a especificação do beneficiário da subvenção; por fim, as definições se diferenciam quanto ao necessário cumprimento de condições (passadas ou futuras) para o recebimento das subvenções, apesar de essas condições se relacionarem às operações da beneficiária da subvenção.

Por outro lado, o Pronunciamento indica mais duas características:

4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.
[...]

34. Certas formas de assistência governamental que não possam ter seu valor razoavelmente atribuído devem ser excluídas da definição de subvenção governamental dada neste Pronunciamento, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

Dessa forma, podem ser traçadas as seguintes características para o enquadramento do eventual benefício à norma: (a) ser benefício econômico, (b) cuja entidade beneficiária ou grupo beneficiário são identificáveis e (c) para cujo recebimento poderão ou não existir condições, que estarão vinculadas à operação da beneficiária, (d) dotado de propósito e (e) passível de atribuição de valor.

Para que se estude com alguma precisão o sentido de cada característica, faz-se mister recorrer a outros pronunciamentos contábeis e às melhores doutrinas contábeis.

Logo, o (a) benefício econômico remonta ao Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (*Conceptual Framework*) –, que define o ativo como “[...] um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”, sendo o recurso econômico “[...] um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos”.

Dai, exsurge a expressão “benefício econômico”, que é detalhada por exemplos conferidos pela mesma norma:

- 4.16 Um recurso econômico pode produzir benefícios econômicos para a entidade ao autorizá-la ou ao permiti-la fazer, por exemplo, um ou mais dos seguintes atos:
- (a) receber fluxos de caixa contratuais ou outro recurso econômico;
 - (b) trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis;
 - (c) produzir fluxos de entrada de caixa ou evitar fluxos de saída, [...]
 - (d) receber caixa ou outros recursos econômicos por meio da venda do recurso econômico; ou
 - (e) extinguir passivos por meio da transferência do recurso econômico.

Em uma visão prática, benefício econômico nada mais é do que produzir caixa ou evitar a saída de caixa³. Tratando-se de uma subvenção governamental decorrente da incidência de normas tributárias, é certo que se está a falar da (minoração da) saída de caixa, e não da entrada.

Já o (b) beneficiário ou grupo beneficiário identificável da subvenção atrai o estudo da relação, que nada mais é do que um vínculo⁴ entre partes – no caso, a que promove a subvenção e a que se beneficia desta. Mas, atendo-se aos beneficiários da subvenção, remonta-se ao princípio da entidade, cujos traços foram delineados – não exclusivamente – pela Resolução CFC n. 750/1993⁵ e detalhados pela Resolução CFC n. 774/1994:

-
3. GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e o CPC. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018. p. 36.
 4. Embora não defina a palavra “relação”, Lopes de Sá apresenta diversas expressões contábeis qualificadoras da palavra “relação”, como “relação econômica”, “relação patrimonial”, entre outras que são definidas como formas de conexão, comparação ou de ligação entre itens. Para tanto, ver SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.p. 423-425.
 5. “Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de qualquer natureza ou finalidade,

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjunto de pessoas [...].

Com o passar dos anos e a evolução do estudo da matéria, a entidade foi ficando menos atrelada à noção de pessoa física, como se nota do CPC 00 (R2):

3.10 A entidade que reporta é a entidade que é obrigada a, ou decide, elaborar demonstrações contábeis. A entidade que reporta pode ser uma única entidade ou parte da entidade ou pode compreender mais de uma entidade. Uma entidade que reporta não é necessariamente uma entidade legal.

Vista a parte beneficiária da subvenção, pode-se dizer que a parte que propicia a subvenção é obrigatoriamente o Poder Público (Administração Pública: União, Estados, Distrito Federal e Municípios) competente para a instituição do tributo ao qual a subvenção se liga.

Apesar de inicialmente irrelevante, a ligação entre concedente e beneficiário da subvenção muito representa para se classificar qualquer das formas de exoneração tributária como subvenção, na medida em que, principalmente para os tributos indiretos – os incidentes sobre as operações, e não sobre o resultado, e que recaem em cadeias econômicas –, o destinatário da exoneração pode não ser a entidade que eventualmente reporte a existência de alguma forma de exoneração em sua operação cujo destinatário imediato seja o consumidor final.

A (c) existência ou não de condições vinculadas à operação da entidade se mostra de grande valia para a diferenciação entre subvenção de ativo ou de resultado, não havendo – ao que parece – grandes implicações para o presente estudo. Contudo, deve-se ter em mente que a condição estará relacionada à sua operação, assim como direta ou indiretamente à própria subvenção, na

com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil."

medida em que os tributos – em relação aos quais normalmente são concedidas subvenções – recaem sobre as operações da beneficiária e sobre o resultado dessas operações.

Por outro lado, a (d) existência de um propósito para que o benefício se caracterize como subvenção faz recordar que todo pronunciamento contábil é dotado de um objetivo, de uma finalidade, assim como também deve ser o próprio subsídio.

Finalmente, a (e) atribuição de valor à subvenção apresenta raízes na própria definição do valor para a Contabilidade:

VALOR – Medida quantitativa do componente patrimonial, através de relações baseadas na utilidade, que possibilita tornar homogêneo o patrimônio pela expressão monetária.

[...]

O valor é uma expressão de utilidade que, medida em dinheiro ou moeda, permite apresentar um relativo estado de igualdade no patrimônio; daí a grande importância assumida pela avaliação, como parte saliente nos estudos de estática patrimonial.

O valor é uma medida de grande importância no levantamento da situação patrimonial e do resultado.

Todavia, é preciso não esquecer que o valor é simplesmente um instrumento de medida, e não o próprio fato, que é objeto de estudos da Contabilidade⁶.

Dessa forma, a subvenção, como benefício, traz utilidade à beneficiária, que, de acordo com o objetivo⁷ das demonstrações contábeis, deve ser quantificada de acordo com a base monetária adotada⁸. Para além disso, é necessário ter em mente que, seja a subvenção de ativo, seja de resultado, o valor subvencionado deverá ser reconhecido no resultado – mediata ou imediatamente – da beneficiária, nos termos do CPC 07⁹.

6. SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995. p. 463.

7. CPC 00 (R2): "1.2 O objetivo do relatório financeiro para fins gerais é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade. [...]".

8. Nesse sentido, o CPC 00 (R2): "6.1 Os elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis são qualificados em termos monetários. [...]".

9. "29. [...] A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza. [...] 31. [...] É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente."

Tratando-se de subvenção tributária, há disposição específica no CPC 07:

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

No mais, ao quantificar/reconhecer a subvenção, deve-se ter em mente as características das informações financeiras.

Assim, exsurge (com destaque) a representação fidedigna, com suas respectivas características:

2.12 Relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência do fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representa fidedignamente o fenômeno econômico (ver itens de 4.59 a 4.62).

2.13 Para ser representação perfeitamente fidedigna, a representação tem três características. Ela é completa, neutra e isenta de erros. Obviamente, a perfeição nunca ou raramente é atingida. O objetivo é maximizar essas qualidades tanto quanto possível.

2.14 A Representação completa inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados, inclusive todas as descrições e explicações necessárias. [...] Para alguns itens, uma representação completa pode envolver também explicações de fatos significativos sobre a qualidade e a natureza do item, fatores e circunstâncias que podem afetar sua qualidade e natureza e o processo utilizado para determinar a representação numérica.

2.15 A representação neutra não é tendenciosa na seleção ou na apresentação de informações financeiras. A representação neutra não possui inclinações, não é parcial, não é enfatizada ou deixa de ser enfatizada, nem é, de outro modo, manipulada para aumentar a probabilidade de que as informações financeiras serão recebidas de forma favorável ou desfavorável pelos usuários. Informações neutras não significam informações sem nenhum propósito ou sem nenhuma influência sobre o comportamento. Ao contrário, informações financeiras relevantes são, por definição, capazes de fazer diferença nas decisões dos usuários.

2.16 A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. [...]

[...]

2.18 Representação fidedigna não significa representação precisa em todos os aspectos. Livre de erros significa que não há erros ou omissões na descrição do fenômeno e que o processo utilizado para produzir as informações apresentadas foi selecionado e aplicado sem erros no processo. Nesse contexto, livre de erros não significa perfeitamente precisa em todos os aspectos. [...]

Resumidamente, toda e qualquer informação apresentada numa demonstração financeira deve refletir a realidade econômica, que, em regra, converge para a realidade jurídica. Ademais, é preciso que a realidade seja retratada em sua inteireza, com a maior quantidade de informações possível, além de não buscar direcionar as conclusões do leitor das demonstrações e de assegurar a estrita observância do processo contábil.

3 EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O pontapé inicial para se entender em que plano se opera cada técnica de exoneração tributária é saber o plano da incidência tributária, ou melhor, do tributo sobre a situação prevista na norma jurídica, na medida em que as técnicas de exoneração se consubstanciam em normas de exceção, dado que vige o princípio da generalidade da tributação¹⁰. Então, nada melhor do que entender a regra para se compreender a exceção:

Diz-se que há *incidência* de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto em lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.

A par do fato gerador do tributo, outros fatos há que podem ser matizados por normas da legislação tributária, sem que haja incidência (de tributos) sobre eles. É o que se dá com as normas de imunidade ou de isenção, que juridicizam certos fatos, para o efeito não de dar a eles a aptidão de gerar tributos, mas, ao contrário, negar-lhes expressamente essa aptidão, ou excluí-los da aplicação de outras normas (de incidência de tributos).

Quando se fala de *incidência* (ou melhor, de incidência *de tributo*), deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos. Fora desse campo, não se pode falar de incidência *de tributo*, mas apenas de incidência *de normas de imunidade*, da incidência de *normas de isenção* etc.¹¹

10. Vide COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 79 e 277.

11. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 279.

Visto que tanto a imunidade quanto a isenção representam a incidência de normas de exoneração do tributo, pode-se estudar com mais vagar cada uma dessas formas, para, após, tratar-se da alíquota zero.

A imunidade, indiscutivelmente, apresenta-se como uma situação em que “[...] a Constituição não reconhece competência para criação de tributos. [...]”¹². Por outro lado, a imunidade “[...] constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas”¹³.

Pode-se dizer, então, que qualquer situação abrangida pela imunidade sequer pode cogitar da incidência dos respectivos tributos aos quais está imune, dado que não há qualquer competência para o ente tributante. É dizer, nem em teoria, o ente possui aptidão para tributar certa situação.

Já a isenção, por sua vez, classificada como uma forma de exclusão do crédito tributário pelo Código Tributário Nacional (CTN)¹⁴, é compreendida de diferentes formas na doutrina, mas apenas duas correntes serão aqui abordadas, com o intuito de extrair um traço comum das diferentes correntes e prosseguir no presente estudo.

Tanto Luciano Amaro¹⁵ quanto Regina Helena Costa¹⁶, por exemplo, entendem que se trata de uma técnica em que está o ente tributante impedido de exercer sua competência tributária sobre determinada situação, embora a possua. Em outras palavras, o ente, em teoria, possui a aptidão para tributar determinada situação, mas, no caso concreto, há uma especificidade, restrição, que o impede de exercer a tributação – embora, frise-se, detenha a aptidão.

Contudo, Sacha Calmon compreende que tanto a imunidade quanto a isenção compõem a norma de incidência tributária (“final”), de sorte que a “[...] hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos”¹⁷.

Independentemente da corrente seguida, é certo que não há que se cogitar em qualquer valor advindo da aplicação da imunidade ou da isenção. É dizer, a própria aplicação dessas normas faz que não se concretize o aspecto quantitativo do fato gerador.

12. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 280.

13. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 79.

14. Art. 175, I.

15. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 281.

16. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 276.

17. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 165.

No mais, a imunidade e a isenção apresentam semelhanças e diferenças:

Assim, entendidas, imunidade e isenção têm *pontos em comum*: 1) ambas são *regras de estrutura*, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, *regras parciais, de exceção*, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva da competência tributária – no caso da imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso da isenção; 3) podem ter por objeto *quaisquer espécies tributárias*; 4) são justificadas pela *perseguição de fins constitucionais*.

Por outro lado, as principais *diferenças* entre os institutos podem, então, ser assim sumariadas: 1) a imunidade é, por natureza, *norma constitucional*, enquanto a isenção é *norma legal*, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa-se no plano da *definição da competência tributária*, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do *exercício a competência tributária*; 3) a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante o exercício do *Poder Constituinte Originário*, porquanto as imunidades são cláusulas pêtreas; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes¹⁸.

Por último, a alíquota zero “[...] traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária”¹⁹, além de obedecer a razões “[...] econômicas ou de política fiscal”²⁰ e se consubstanciar em técnica de grande praticabilidade²¹. Significa dizer que o tributo sequer chega a ser quantificado, apesar de se ter exercido a competência tributária sobre a situação.

Conclui-se, assim, que as três formas de exoneração, embora possuam certas especificidades (que as diferenciam uma da outra), apresentam as seguintes semelhanças: todas são exceções à generalidade da tributação; não há qualquer tributo a recolher em razão dessas normas; todas estão ancoradas em alguma razão²² específica, de ordem constitucional, econômica ou de política fiscal.

18. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 277.

19. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 281.

20. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 185.

21. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 191.

22. No que tange às razões de cada uma dessas formas de exoneração, cabe lembrar que enquanto o preâmbulo constitucional apresenta diversos valores, o “corpo” da Constituição apresenta uma série de objetivos (art. 3º), além das funções da Administração Pública ao interferir sobre ou na atividade econômica.

Agora, vale relembrar as características das subvenções governamentais, para que se estude o encaixe das exonerações tributárias àquela forma de assistência governamental: (a) ser benefício econômico, (b) cuja entidade beneficiária ou grupo beneficiário são identificáveis e (c) para cujo recebimento poderão ou não existir condições, que estarão vinculadas à operação da beneficiária, (d) dotado de propósito e (e) passível de atribuição de valor.

Enquanto (a) as exonerações se apresentam como clara maneira de se evitar a saída de caixa, (b) não se mostra tarefa tão simples apontar os beneficiários da exoneração. Isso porque, em determinadas situações – como, por exemplo, o combate à inflação –, a exoneração do tributo pode ter por fim atingir o elo da operação que não está sujeito à formulação de demonstrações financeiras. Já em outros cenários – como, exemplificativamente, o estímulo à atividade econômica e à região, conjuntamente –, a exoneração pode estar destinada a atingir não apenas o seu beneficiário.

A (c) existência de eventuais condições se encontra atrelada ao contexto em que incide a exoneração e ao seu beneficiário, na medida em que não há sentido em, por exemplo, impor condições ao beneficiário da exoneração que não digam respeito a si, sob pena de serem estabelecidos condições/requisitos impossíveis de serem atingidos.

O (d) propósito fatalmente existirá quando se trata de exoneração, na medida em que o tributo é destinado a financiar o Estado e à consecução dos seus fins sociais fixados constitucionalmente²³, de modo que, para que se evite a tributação de determinada situação, é consequência lógica que haja um propósito para se minorar a receita estatal, além de a própria Constituição em toda a sua estrutura apresentar objetivos, valores e outras diretrizes de atuação.

Por último, (e) tratando-se de técnicas cuja noção básica é não propiciar o surgimento de um valor a ser recolhido aos cofres públicos, torna-se tormentoso quantificar a incidência da exoneração, por mais que seja possível para fins de estudo e comparação "fabricar" valores pensados com base nas regras gerais de tributação, pois essa atividade "lúdica" equivaleria a desconsiderar a noção de subsunção²⁴ – isto é, do enquadramento do fato à norma para atrair o efeito

23. TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. Tradução: Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017. p. 20.

24. "A noção de causalidade e a adoção do método dedutivo no campo da ciência do Direito trouxe à baila o conceito de subsunção como ponto de partida da análise jurídica, pois dela decorre o fenômeno da incidência. A noção de subsunção do fato à norma, à sua adequação para fins de incidência, está diretamente ligada ao prestígio da figura do silogismo judicial, na medida em que a premissa maior é a lei, a premissa menor é o fato e a conclusão seria a

previsto na norma –, que é cara ao direito e perfectibiliza a relação jurídica, visto que, para aquele caso específico, não haverá tributo (quantia) a ser recolhido.

4 LEITURA CRÍTICA

Apresentados os fundamentos jurídicos e contábeis vinculados ao presente estudo, pode-se proceder à leitura crítica do Pronunciamento, mas é necessário lembrar que, para que eventual exoneração da tributação seja contabilizada, ela deve, antes e como visto, preencher as características de uma subvenção governamental, sem o que sequer pode ser considerada como uma forma de assistência governamental.

Superado o enquadramento como subvenção, a primeira crítica – e mais gritante – é a necessidade de se contabilizarem valores que sequer existem para o direito tributário.

Apesar de se valer da premissa de prevalência da essência sobre a forma²⁵, é necessário questionar como as demonstrações contábeis reportariam valores que não encontram refúgio na própria área do conhecimento do qual decorrem. Em outras palavras, se a incidência de uma norma tributária sobre determinada situação faz que esta esteja exonerada de certo tributo, como as demonstrações poderiam atribuir valores à tributação inexistente dessa situação?

Daí, surge a segunda crítica, que trata da prevalência da essência sobre a forma.

Tomando-se o exemplo da imunidade, pode-se dizer que forma e essência da imunidade são diferentes? Caso sejam diferentes, o que seria a essência econômica de uma imunidade se sequer há definição própria para a imunidade no jargão contábil?

Em resumo, a imunidade, independentemente do plano pelo qual é estudada, é uma forma/causa de não pagar tributo, de sorte que formal e essencialmente a beneficiária da norma de imunidade deixa de recolher tributo, não sendo possível atribuir números – fabricados pela própria realidade contábil e sem qualquer correspondência com qualquer outra área – para situações em que eles não se mostram cabíveis²⁶.

decisão jurídica" (GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições**: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000. p. 28-29).

25. *Vide* o item 2.12 do CPC 00.

26. Nesse sentido, vale a leitura da reportagem sobre os efeitos da pandemia sobre a safra de balanças, "Palavras valem mais que números na safra de balanças". Disponível em: <https://valor.globo.com/financas/noticia/2020/04/24/palavras-valem-mais-que-numeros-na-safra-de-balancos.ghtml>. Acesso em: 18 jan. 2023.

A terceira crítica remonta à finalidade das notas explicativas para as situações de exoneração. Isso porque “[...] são informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante das mesmas. [...] As notas podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composição e detalhes de certas contas. [...]”²⁷.

Se o balanço patrimonial e a demonstração do resultado primam pelos números, as palavras se encaixam perfeitamente nas notas explicativas, o que apenas realça a sua importância – principalmente no que se refere ao cumprimento do dever de informação²⁸.

Por fim, a quarta crítica aponta para a subversão do objetivo das demonstrações financeiras, pois, ao se forçar o reconhecimento de valores fictícios – sob a ótica contábil – e inexistentes – sob a ótica jurídica –, como poderiam as demonstrações bem informar?

É dizer, sendo o mote das demonstrações financeiras a representação fidedigna da realidade, a imposição forçada de números em que estes não têm espaço gera apenas má informação, o que representa uma caminhada na contramão do norte conferido pelas normas contábeis.

Beira a ironia buscar a maior qualidade possível das demonstrações financeiras ao se gerar informação de má qualidade e incorrer em vícios.

5 CONCLUSÃO

Ao se estudar o CPC 07, foi possível extrair dessa norma, e de seus textos auxiliares, as características essenciais de uma subvenção governamental, além da necessidade, sob o olhar contábil, de se contabilizarem os valores dessas exonerações sempre que a prestação governamental preencher as cinco características extraídas das normas contábeis.

Daí, foram estudadas as normas jurídicas atinentes à exoneração tributária, momento em que foi possível extrair os pontos de contato e de diferenciação entre as várias formas de exoneração do tributo, destacando-se, dentre os de contato, a inexistência de haver a quantificação do tributo.

27. GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e o CPC. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018 p. 659.

28. *Vide* FERNANDES, Edison Carlos. Notas explicativas: dever de informar e responsabilidade. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 155-166.

Por isso, a necessidade estabelecida pelas normas contábeis de quantificação de exonerações tributárias em demonstrações financeiras, quando aquelas sequer podem ser quantificadas a partir da norma tributária incidente, torna-se, no mínimo, criticável, principalmente pelo fato de que essa medida caminha em sentido contrário aos objetivos preconizados pelas próprias normas contábeis.

6 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 21 jan. 2023.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 21 jan. 2023.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)**. Brasília, DF, 10 dez. 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 21 jan. 2023.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1)**. Brasília, DF, 2 dez. 2010. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%62012.pdf. Acesso em: 21 jan. 2023.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 750/1993**. Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf. Acesso em: 21 jan. 2023.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 774/1994**. Brasília, DF, 16 dez. 1994. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf. Acesso em: 21 jan. 2023.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FERNANDES, Edison Carlos. Notas explicativas: dever de informar e responsabilidade. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 155-166.
- GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e o CPC**. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018.
- GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições: uma figura "sui generis"**. São Paulo: Dialética, 2000.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.

TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. Tradução: Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.