

A TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO IFRS: O CASO DAS EMPRESAS TRANSMISSORAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Vinícius Vicentin Caccavali

Mestrando em Direito Tributário no Programa de Mestrado Profissional da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado e Professor em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Escopo 2 A adoção dos IFRS no Brasil 3 O caso das empresas transmissoras de energia elétrica 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: Este texto analisará as consequências para as empresas transmissoras de energia elétrica da adoção no Brasil dos padrões internacionais de contabilidade, os IFRS (*International Financial Reporting Standards*). De acordo com esses padrões, que privilegiam a essência econômica em detrimento da forma jurídica, as receitas auferidas por essas empresas deveriam ser classificadas contabilmente como de construção, e não mais como transporte de cargas, como era feito antes da mudança. Assim sendo, a RFB (Receita Federal do Brasil) interpreta essa situação como fundamento para exigência de IRPJ e CSLL como se tais empresas fossem construtoras.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Normas internacionais. IFRS. Empresas transmissoras de energia elétrica. Tributação. IRPJ. CSLL.

1 Escopo

O objetivo deste artigo é avaliar as consequências para as empresas transmissoras de energia elétrica da adoção no Brasil dos padrões internacionais de contabilidade, os IFRS (*International Financial Reporting Standards*). De acordo com esses padrões, que privilegiam a essência econômica em detrimento da forma jurídica, as receitas auferidas por essas empresas deveriam ser classificadas contabilmente como de construção, e não mais como transporte de cargas, como era feito antes da mudança.

A mudança da perspectiva contábil decorreu do fato de a execução do serviço público depender da construção de infraestrutura pelas transmissoras, a qual,

após o término do contrato de concessão, continua sob controle do Poder Público, e não das transmissoras. Por esse motivo, entendeu-se¹ pertinente que os custos inerentes a essa construção não fossem contabilizados no Ativo Imobilizado das empresas transmissoras, já que a infraestrutura não poderia ser representada como um item do ativo dessas empresas. Essa questão será mais bem explicada ao longo do texto, sendo, por enquanto, suficiente a compreensão de que a mudança contábil teve a finalidade de aprimorar a retratação contábil dos contratos de concessão.

Tratou-se, portanto, de medida alinhada aos propósitos dos IFRS de valorização da essência econômica das transações. Apesar disso, ante a relação próxima entre a contabilidade e a tributação, a Receita Federal do Brasil, ao verificar essa mudança de classificação contábil, emitiu a Solução de Consulta Cosit n. 174/2015, por meio da qual expressou sua interpretação de que, dada a classificação das receitas como de construção, caberia às transmissoras de energia elétrica apurar a base de cálculo do lucro presumido, ou o valor de estimativas mensais no lucro real, como se construtoras fossem. Ou seja, a Receita Federal do Brasil indicou que a modificação na forma como ocorre a contabilização de receitas deveria implicar mudança na tributação.

Ao interpretar a questão dessa forma, a RFB acabou por indicar que a carga tributária dessas empresas teria aumentado, já que a atividade de construção tem percentuais de presunção superiores aos da atividade de transporte de carga, o que implicaria, portanto, recolhimento maior de tributos na apuração do lucro presumido e de estimativas no lucro real. Na prática, portanto, uma mudança de prática contábil teria implicado aumento de carga tributária.

Essa mudança, aparentemente sutil, merece análise mais aprofundada, tendo em vista que a adoção dos IFRS no Brasil sempre foi atrelada à visão de neutralidade tributária. Desse modo, necessário avaliar se o ordenamento jurídico brasileiro permite que a alteração em uma regra contábil resulte na mudança da tributação. A atividade desenvolvida pelas transmissoras continuou a mesma, sendo a alteração da contabilização voltada exclusivamente ao atendimento dos interesses de investidores, fornecedores, credores etc.

Diante dessa controvérsia, entende-se pertinente e relevante a elaboração de um artigo para tratar do tema, cujo principal objetivo é o de investigar se a legislação tributária autoriza que mudanças contábeis impliquem aumento de tributação.

1. ICPC 01 (R1) – Contratos de Concessão.

2 A ADOÇÃO DOS IFRS NO BRASIL

A avaliação da legitimidade da interpretação da Receita Federal passa pela análise da forma como ocorreu e do propósito da mudança aos IFRS. A Lei n. 11.638/2007 alterou a Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.) e iniciou o processo de migração dos padrões contábeis brasileiros para os IFRS. Essa modificação teve a finalidade de aproximar as demonstrações contábeis brasileiras daquilo que era usualmente observado como padrão para a maior parte dos países desenvolvidos, pois, com isso, seria facilitada a análise de informações contábeis por investidores estrangeiros, o que viabilizaria a entrada de empresas brasileiras em mercados bolsistas e financeiros internacionais².

Além da intenção de informação contábil padronizada, a adoção dos IFRS também foi positiva em razão de implicar introdução de um modelo contábil com visão prospectiva³, superando o modelo brasileiro, formado por uma contabilidade que, por muitos anos, atendia apenas aos interesses da fiscalização tributária. Como ensina Edison Carlos Fernandes⁴, essa mudança legislativa “decretou o divórcio entre os registros contábeis e os registros para fins tributários”. Isso porque os padrões internacionais privilegiam a análise econômica dos fenômenos contábeis, em detrimento da retratação das relações jurídicas, como era o usual no Brasil.

É por esse motivo que Luís Eduardo Schoueri⁵ indica que a modificação para os padrões internacionais permitiu que a contabilidade se livrasse “das amarras da lei tributária”. É como se a mudança representasse o passaporte para que as empresas brasileiras pudessem acompanhar um movimento mundial de fornecer informação contábil útil para investidores e credores. É possível afirmar, sem medo de errar, que a contabilidade passou a ser pensada para seus usuários e não para agentes fiscais.

2. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 1.056-1.057.

3. Considerações retiradas da apresentação do Professor Paulo Ayres Barreto sobre “A nova contabilidade e tributação dos ganhos e perdas de capital: redução de capital e conferência de bens”, realizada no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, organizado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário no ano de 2017.

4. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015. p. 12.

5. Nesse sentido: “A Lei n. 11.941/2009 representou ruptura com tal modelo, passando a Contabilidade, a partir de então, a seguir rumo próprio, desvinculado das amarras da lei tributária. A Contabilidade, em síntese, resgatava seu papel de veículo de informação econômica ao mercado, descompromissada de seus efeitos tributários” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias** [aspectos tributários]. São Paulo: Dialética, 2012. p. 15).

A contabilidade passou a transmitir informações sobre efeitos econômicos futuros, o que é relevante para que investidores decidam pela alocação ou não de recursos na entidade, assim como para que potenciais credores avaliem a pertinência ou não de financiamentos para a empresa, bem como a que custo faria sentido fornecer esse financiamento. Não era suficiente a esses investidores conhecer o custo histórico⁶ da aquisição de um ativo no passado; para eles, o mais relevante é saber o valor justo daquele ativo no presente.

A nova realidade contábil, portanto, continua baseada em transações passadas, mas a aproximação com o valor de mercado faz com que seja possível influenciar decisões futuras. Cabe à entidade buscar esse valor, o que não significa, contudo, aptidão para materialização imediata desse valor. Como observa Heron Charneski⁷, em sua Dissertação de Mestrado, a adoção dos novos padrões não ocorreu de maneira isolada no Brasil, de modo que a informação das empresas brasileiras passou a seguir os mesmos padrões de empresas estrangeiras, permitindo que os relatórios contábeis e financeiros pudessem ser lidos e compreendidos por investidores por todo o mundo. Houve, com isso, nas palavras do autor, "maior facilidade de comunicação negocial internacional com base em linguagem contábil mais homogênea".

Ou seja, tornou-se possível a retratação da situação econômica da empresa analisada. Os IFRS são marcados por características preditivas e prospectivas dos fenômenos econômicos. Logo, a contabilidade não mais retrata as relações jurídicas constituídas, mas sim o que se pode esperar da empresa analisada com base nos contratos existentes, especialmente no que diz respeito a fluxos de caixa futuros.

Em sua Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Kleber Domingos de Araújo⁸ destaca críticas da doutrina contábil acerca do modelo existente até então, o qual permitia a utilização do custo histórico de ativos, indicado como um meio para "maquiar a insolvência das empresas, especialmente das instituições

-
6. Nesse sentido: "O custo histórico não se adapta tão bem à característica de fidedignidade, já que as condições de mercado na data da aquisição podem ter mudado até a data em que a informação contábil é divulgada" (HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel [coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 110, nota 9).
 7. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro**: fundamentos e limitações. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. doi: 10.11606/D.2.2017.tde-10022021-144608. Acesso em: 12 dez. 2022.
 8. ARAÚJO, Kleber Domingos de. **IFRS no Brasil: impacto no sistema de informação gerencial**. 2015. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. doi: 10.11606/T.12.2015.tde-29062015-173827. Acesso em: 12 dez. 2022.

bancárias, postergando uma resposta imediata de quando a crise poderia ocorrer". Em contraposição à utilização do custo histórico, os padrões IFRS privilegiam o *fair value*, o que, como indica a tradução literal, representa o valor justo dos ativos da pessoa jurídica no mercado.

Sob essa perspectiva, considera-se positiva a mudança, pois viabilizou que os investidores, nacionais e internacionais, captassem a essência econômica existente nas empresas em que pretendem aportar capital. Além disso, viabilizou-se a harmonia com os mercados globais e a identidade de padrões, permitindo comparação direta entre as empresas brasileiras e de outros países. Como, no Brasil, as informações contábeis têm grande influência na apuração de tributos, a modificação, dada sua relevância, demandou a instituição de um regime de transição, o que permitiria um período para adaptação.

A Lei n. 11.941/2009 viabilizou esse período de adaptação por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT). Durante a vigência desse regime, foi garantida aos contribuintes a neutralidade dos efeitos tributários possivelmente decorrentes da adoção dos novos padrões na contabilidade. O RTT foi encerrado pela Lei n. 12.973/2014, que disciplinou as consequências tributárias da adoção dos IFRS. A principal ideia dessa lei seria a manutenção da neutralidade instituída pelo RTT, quase que como uma consequência de todos os elementos jurídicos que norteiam a tributação sobre a renda no Brasil.

A partir de então, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) passou a ter papel relevante na regulamentação nacional dos novos padrões, emitindo pronunciamentos técnicos a respeito da elaboração e da divulgação de demonstrações contábeis pelas pessoas jurídicas brasileiras. Permitiu-se maior liberdade para os operadores da contabilidade, mediante a preponderância da interpretação em detrimento das determinações. Essa atividade interpretativa deveria ser guiada por princípios norteadores, como o da essência sobre a forma e o do subjetivismo responsável. Superada essa avaliação introdutória, necessário tratar das consequências para o Direito Tributário.

3 O CASO DAS EMPRESAS TRANSMISSORAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Como mencionado no início deste artigo, após a adoção dos IFRS, as empresas concessionárias do serviço público de transmissão de energia elétrica, por questões regulatórias, passaram a tratar suas receitas como de construção, seguindo a interpretação da ICPC 01 (R1). O objetivo dessa ICPC foi aprimorar a retratação econômica da realidade dessas empresas, de modo que não caberia às transmissoras registrar a infraestrutura como imobilizado, tendo em vista que

não teriam o direito de seu controle, mas apenas o direito de operar essa infraestrutura em nome do Poder Público, conforme condições contratuais.

Nesse sentido, a ICPC 01 indica que "a infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos". Todas essas modificações ocorrem apenas no plano contábil, exclusivamente porque se entendeu ser essa mais condizente com a essência econômica.

Assim, verifica-se que, da perspectiva estritamente contábil, a ICPC 01 passou a considerar que as transmissoras de energia elétrica são contratadas para exercer um "serviço de construção" e são remuneradas por meio do recebimento de ativo financeiro (direito contratual de receber valores do Poder Público). Se a remuneração pela concessão representa pagamento pela infraestrutura construída, então as receitas deveriam ser tratadas como decorrentes de construção. Contudo, nada mudou nas atividades dessas empresas, que continuaram a transmitir energia elétrica, como era feito antes dos IFRS. Essa perspectiva é importante para enfatizar que a modificação foi apenas contábil.

Juridicamente, parece não haver dúvida de que as concessionárias são titulares da infraestrutura construídas para viabilizar a prestação de serviços públicos (sua atividade-fim) durante o período em que vigor a concessão. A infraestrutura somente poderia ser revertida ao Poder Público ao final do contrato, de acordo com as condições previamente estabelecidas, deixando de integrar o patrimônio da transmissora.

A concessionária, portanto, realiza investimento em obra pública, mas esse não é o objetivo da concessão. O investimento na obra pública representa meio para que o serviço público propriamente dito seja explorado. A Lei n. 11.638/2007, ao iniciar o processo de adoção de novos padrões contábeis no Brasil, não alterou as disposições da Lei n. 8.987/1995 acerca das concessões de serviços públicos. Por consequência, a natureza jurídica dos serviços públicos objeto da concessão permaneceu a mesma.

Antes dos IFRS, a atividade de transmissão, seguindo a perspectiva jurídica, representava forma de transporte de uma carga específica: a energia elétrica, observando-se o percentual de presunção de lucro indicado no art. 15, § 1º, II,

"a", da Lei n. 9.249/1995⁹. A RFB já se pronunciou no sentido de que a tributação deveria ocorrer como se transporte de cargas fosse¹⁰.

Porém, como já mencionado, posteriormente, a RFB emitiu a Solução de Consulta Cosit n. 174/2015, alterando sua interpretação sobre o tema e definindo que o novo tratamento contábil atrairia a aplicação do percentual de presunção de 32%, previsto para as atividades de "prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público", conforme alínea "e" do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n. 9.249/1995.

Ao interpretar a questão dessa forma, a RFB acabou por indicar que a carga tributária dessas empresas teria aumentado, já que a atividade de construção tem percentuais de presunção de 32% para IRPJ¹¹ e para CSLL¹², enquanto a de transporte de carga, como era no tratamento anterior, tem percentuais de 8% para IRPJ e 12% para CSLL¹³. Na prática, portanto, uma mudança de prática contábil teria implicado aumento de carga tributária.

A interpretação da RFB parece ser questionável, tendo em vista as determinações do art. 150, I, da Constituição Federal, que dispõe sobre o princípio da legalidade tributária, e do art. 108, § 1º, do CTN, que veda a aplicação de analogia que resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Os novos padrões contábeis estabelecidos pela ICPC 01 impõem a contabilização das atividades de transmissoras de energia elétrica de forma distinta da sua natureza jurídica. E quanto a isso, não há, necessariamente, um problema. A contabilidade cumpre finalidades específicas, como, por exemplo, permitir que investidores avaliem a situação de uma empresa considerando a essência

9. "Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante **a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei n. 12.973, de 2014)

§ 1º **Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:**

I – um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – dezesseis por cento:

a) **para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo [...].**" (grifos nossos).

10. Soluções de Consulta SRRF/Disit 07 n. 55/2008, SRRF/Disit 07 n. 54/2008, SRRF/Disit 07 n. 344/2006, SRRF/Disit 07 n. 343/2006, SRRF/Disit 08 n. 94/2004 e SRRF/Disit 09 n. 149/2002.

11. Imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

12. Contribuição social sobre o lucro.

13. Art. 15, § 1º, II, "a", da Lei n. 9.249/1995

econômica, independentemente da forma jurídica adotada para seus negócios. Contudo, o fato é que as mudanças nos padrões contábeis trazidas pela ICPC 01 para as transmissoras de energia não deveriam ter o condão de alterar a natureza jurídica desse serviço público.

O Direito Tributário é uma garantia para os contribuintes de que a tributação apenas ocorrerá nas hipóteses previstas na legislação¹⁴, e não quando presentes eventos que indiquem potencial de capacidade contributiva. Esse tema foi amplamente debatido com a introdução dos IFRS. Afinal, considerando que o aumento de ativos sem correspondência no passivo representa receita que vai transitar pelo resultado, influenciando a apuração do lucro real, é de extrema importância avaliar se haveria tributação pela simples adoção do valor justo.

Por esse motivo, houve receio inicial de que a adoção dos padrões IFRS, que buscam a retratação de realidade econômica, pudesse resultar em tributação de ganhos não realizados, o que seria contrário à determinação da matriz constitucional de tributação da renda. Nas palavras de Edison Carlos Fernandes¹⁵, a incompatibilidade inicial "entre IFRS e tributação foi resolvida com a instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) – Lei n. 11.941, de 2009, em que se garantiu a total neutralidade do novo padrão contábil".

A necessidade de criação de um regime de transição já é suficiente para demonstrar o potencial de impacto que a contabilidade tem sobre a tributação. As mudanças propostas nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas não deveriam, portanto, interferir na apuração do lucro tributável da pessoa jurídica. Ainda que as regras tributárias sejam baseadas na legislação, é certo que modificações contábeis têm o condão de influenciar a apuração do lucro real, cujo ponto de partida é o lucro apurado pela contabilidade.

O RTT vigorou até a publicação da Lei n. 12.973/2014, momento em que modificadas as regras tributárias brasileiras para viabilizar a contabilização segundo o padrão internacional. Como observa Heron Charneski¹⁶, a Lei n. 12.973/2014 emprestou à necessidade de realização da renda grande prestígio, ficando-se no conteúdo transacional do princípio da competência. No entanto, teria desviado desse conceito em algumas situações, como quando estabelece

14. TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 10.

15. FERNANDES, Edison Carlos. **Op. cit.**, p. 14.

16. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro: fundamentos e limitações**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. doi: 10.11606/D.2.2017.tde-10022021-144608. Acesso em: 12 dez. 2022.

tributação caso o contribuinte não observe o controle em subcontas do valor justo dos seus ativos¹⁷.

O imposto sobre a renda não deve incidir sobre renda fictícia ou meramente potencial¹⁸. Logo, a captação de acréscimo no poder econômico, por meio da avaliação a valor justo, sem a existência de troca no mercado, não deveria ser considerada como representação de renda. Há, nesse aspecto, um potencial conflito das diretrizes contábeis (essência sobre a forma, subjetivismo responsável etc.) com os pressupostos para tributação da renda (realização, disponibilidade, capacidade contributiva etc.). A título ilustrativo, seria possível a tributação pelo IRPJ sem efetiva realização da renda, ou seja, sem verificação efetiva ou potencial de acréscimo patrimonial? A resposta parece claramente negativa, tendo em vista as determinações legais sobre tributação da renda.

A Constituição Federal não apresentou um conceito do que seria renda, porém, por meio de interpretação sistemática do seu texto, é possível definir elementos mínimos para que seja autorizada a sua tributação. O ponto de partida para a limitação do que seja "renda" é o texto constitucional, uma vez que as novas regras contábeis não podem acarretar tributação de substrato econômico diferente daquele delineado pelo legislador de 1988¹⁹.

Ainda que existente uma relação próxima entre o Direito e a Contabilidade, inquestionável a impossibilidade de sujeição do primeiro à segunda²⁰, razão pela qual há necessidade de disciplina jurídica de todos os efeitos tributários que podem decorrer da adoção das novas regras contábeis, sendo essa a única maneira de viabilizar neutralidade. Caso a intenção do legislador fosse capturar pela tri-

17. Art. 13 da Lei n. 12.973/2014: "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".

18. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Porto Alegre: Lex Magister, 2014. p. 180, nota 18 (Pesquisas Tributárias – Série CEU n. 2).

19. Nesse sentido: "[...] é certo que os parâmetros das novas regras contábeis não podem acarretar a tributação de substrato econômico que não seja compatível com os parâmetros fixados pelo texto constitucional. A mudança de prática contábil jamais terá o condão de transformar a materialidade passível de tributação, ao arrepio da Constituição Federal" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Porto Alegre: Lex Magister, 2014. p. 178. [Pesquisas Tributárias – Série CEU n. 2]).

20. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Op. cit.**, p. 176, nota 1.

butação situações anteriormente alheias a esse fenômeno, deveria fazê-lo de maneira expressa. A função da Contabilidade²¹ é descrever a realidade e não criá-la²².

A avaliação sobre essa situação das transmissoras de energia elétrica já foi submetida ao Poder Judiciário, sendo possível encontrar julgados favoráveis aos contribuintes, em linha com os argumentos expostos neste texto, no Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

4. A parte autora é sociedade empresária, concessionária do serviço público de energia elétrica, de modo que se submete ao controle da ANEEL e que, por conta do contrato de concessão celebrado, assumiu o ônus de também executar obras de engenharia civil que são necessárias ao desempenho do objeto central do contrato.
5. A autora não é empresa prestadora de serviços de construção civil estrito senso e nem a sua receita advém dessa espécie de atividade empresarial. Ao contrário, é remunerada (receita anual permitida – RAP) pelo fornecimento de energia elétrica.
6. Não merece prosperar o entendimento da Fazenda em considerar que a concessionária de serviço público de energia elétrica tem a natureza de empresa de construção civil apenas com o fundamento de que ela desempenha obras de engenharia de modo incidental necessário ao objeto contratual (TRF 3ª Região, ApelRemNec – Apelação/Remessa Necessária 0017051-13.2015.4.03.6100, 6ª Turma, Rel. Desembargador Federal Paulo Sergio Domingues, j. 24.10.2022, *DJEN* 28.10.2022).

3. A realização de serviços de construção, para atingimento de sua atividade fim, na hipótese, de prestação de serviço público de transmissão de energia elétrica, pelo qual auferem receitas, não desvirtua o objeto do contrato de concessão firmado pela recorrente, a ponto de classificá-la como empresa de construção civil (TRF 3ª Região, ApelRemNec – Apelação/Remessa Necessária 5009611-65.2021.4.03.6100, 3ª Turma, Rel. Desembargador Federal Nery da Costa Junior, j. 15.07.2022, intimação via sistema data: 21.07.2022).

7. É evidente o "oportunismo" do Fisco, que se vale de uma especificidade dentro das atividades a que se comprometeu a concessionária, completamente destoante do objeto empresarial, para aumentar a carga tributária contra a empresa, no que se refere aos serviços prestados. Tais obras são, portanto, "pressupostos para se pres-

21. HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 116.

22. Como bem expresso pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS, de 22.05.2013, a contabilidade "constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário".

tar o serviço contratado e cuja prestação é o único pressuposto de recebimento de receita" (TRF 3ª Região, AI – Agravo de Instrumento 5006136-34.2022.4.03.0000, 6ª Turma, Rel. Desembargador Federal Luis Antonio Johonsom di Salvo, j. 24.06.2022, intimação via sistema data: 29.06.2022).

4 CONCLUSÕES

Com base nesses fundamentos, entendemos que a migração para os padrões IFRS foi positiva para as empresas brasileiras, pois as aproximou dos mercados internacionais e tornou a contabilidade mais relevante para os seus diversos usuários, retratando a realidade econômica da empresa, em detrimento da perspectiva anterior, voltada essencialmente aos interesses fiscais.

Apesar disso, a introdução desses novos parâmetros não deveria ter o condão de modificar as relações tributárias, salvo expressa previsão legal. O ordenamento jurídico brasileiro não autoriza a tributação por analogia, de modo a viabilizar que a tributação ocorra segundo a essência econômica dos negócios. A função da contabilidade é a de retratar a realidade econômica da empresa para os seus usuários, o que não significa legitimidade para criação de ficções jurídicas.

As empresas que atuam na transmissão de energia elétrica não passaram por modificações em suas atividades, apenas na contabilização de suas receitas. Com isso, parece-nos equivocada a perspectiva da RFB de interpretar essa situação como fundamento para exigência de IRPJ e CSLL como se construtoras fossem. A Lei n. 12.973/2014, ao determinar o fim do RTT, poderia ter disposto sobre questões como essa, mas não o fez, de modo que não caberia ao intérprete – no caso, à RFB – fazê-lo.

A tributação seguindo o princípio da legalidade representa uma garantia dos contribuintes contra o anseio arrecadatório do Estado. Caso fosse autorizada a tributação a partir da contabilidade, seria possível que modificações em critérios internacionais de contabilização resultassem em mudanças tributárias no Brasil, sem a devida participação do Poder Legislativo. Esse fato, por óbvio, é algo que não pode ser aceito, razão pela qual a RFB parece ter errado em sua interpretação.

5 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Kleber Domingos de. **IFRS no Brasil: impacto no sistema de informação gerencial**. 2015. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. doi: 10.11606/T.12.2015.tde-29062015-173827. Acesso em: 12 dez. 2022.

CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro**: fundamentos e limitações. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. doi: 10.11606/D.2.2017.tde-10022021-144608. Acesso em: 12 dez. 2022.

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

HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga Mosquera; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Porto Alegre: Lex Magister, 2014. (Pesquisas Tributárias – Série CEU n. 2).

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias** (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.