

ESSÊNCIA E FORMA DA CONTABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Elidie Palma Bifano

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e nos Cursos de Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), da Escola de Direito do Centro de Extensão Universitária (CEU Law School) do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS) e da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Precisoões necessárias 2.1 Essência 2.1.1 Essência para fins contábeis 2.1.2 Essência para fins jurídicos 2.2 Forma 2.2.1 Forma para fins contábeis 2.2.2 Forma para fins jurídicos 2.3 Desconsideração dos negócios jurídicos 3 Respostas às questões formuladas 3.1 O que deve ser entendido como "primazia da essência sobre a forma" na Contabilidade? 3.2 A legislação tributária aceita a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica? 3.3 Na formação dos contratos (negócios jurídicos), é possível ser invocada a prevalência da essência sobre a forma? Pode existir conflito entre "forma jurídica" e "essência jurídica"? 4 Referências.

RESUMO: Este trabalho discorre sobre essência e forma na Contabilidade e no Direito, bem como sobre a sua importância na interpretação dos fatos, no âmbito dessas duas ciências, especialmente para fins de incidência tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Essência. Forma. Direito. Contabilidade. Interpretação.

1 INTRODUÇÃO

O tema que dá título a este pequeno estudo me foi proposto pelos Professores Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes, para apresentação no 3º Colóquio de Direito Contábil e Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), em painel que tive a honra de dividir com o Prof. Eliseu Martins, sem dúvida um dos maiores nomes da Ciência Contábil no País. Hoje, os mesmos Professores me oferecem a oportunidade de, escrevendo, fundamentar de forma um pouco mais ampla minhas conclusões, inclusive consolidando entendimentos

que venho sustentando desde a edição da Lei n. 11.638, de 27.12.2007, que alterou o capítulo sobre demonstrações financeiras e escrituração contábil da Lei n. 6.404, de 15.12.1976 – Lei de Sociedades por Ações.

Diga-se, de antemão, que o tema esconde uma sutileza que foge aos padrões tradicionais que discutem essência e forma na Contabilidade e no Direito, pois indaga sobre a aplicação das "**essência e forma da Contabilidade no Direito Tributário**". Ou seja, quando a essência econômica, tão importante na interpretação dos negócios para a Contabilidade, seria aplicável – e em que medida – para interpretar e aplicar as normas jurídico-tributárias. Quanto à forma adotada para os negócios, ela aparenta ser elemento secundário na interpretação para fins contábeis.

De outro lado, estamos acostumados a comparar, mediante o uso de matrizes, a essência e a forma na Contabilidade e no Direito; falamos de essência econômica, na Contabilidade, se sobrepondo à forma, como um princípio implícito, mas não indagamos sobre a possibilidade de se utilizar a essência da Contabilidade no Direito Tributário. E essa é a proposição da APET.

Esse assunto não é novo, porque Direito e Contabilidade sempre foram ciências que se debruçam, como adiante se examinará, sobre o mesmo fato econômico, mas com visões diversas; entretanto, ele se agudizou com a edição da Lei n. 11.638. De fato, já a discussão parlamentar dessa norma (PL 3.741) mostrava a clara intenção de que as alterações que se pretendiam introduzir na Lei n. 6.404 versavam apenas, e tão somente, sobre padrões contábeis que, sob muitos aspectos, estavam afastados para permitir a aplicação de padrões jurídico-fiscais em detrimento da pureza da Ciência Contábil.

As alterações introduzidas na Lei n. 6.404 foram objeto de especial regulação, para fins fiscais, visto que as demonstrações financeiras e a escrituração contábil, no Brasil, são o ponto de partida de diversos tributos, observados os ajustes que a lei, em matéria tributária, determina. Assim, foi editada a Lei n. 12.973, de 13.05.2014, que alterou a legislação tributária federal, no que entendeu pertinente, porém mantendo-a íntegra e aplicável naquilo que não se alterou. Após sete anos de sua introdução, é possível observar que a Lei n. 12.973 foi bastante afetada por diversos padrões contábeis introduzidos na esteira da Lei n. 11.638 – manifestações da comunidade contábil nos chamados Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que, uma vez incorporados por agentes reguladores, tornam-se de obrigatória observância para aqueles que a eles estão submetidos.

Por essas razões é que, certamente, a APET decidiu discutir tema tão relevante, formulando três questões específicas, a saber:

1. O que deve ser entendido como “primazia da essência sobre a forma” na Contabilidade?
2. A legislação tributária aceita a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica?
3. Na formação dos contratos (negócios jurídicos), é possível ser invocada a prevalência da essência sobre a forma? Pode existir conflito entre “forma jurídica” e “essência jurídica”?

Feita essa breve introdução, passa-se a examinar as questões propostas, não sem antes dar precisão a certos conceitos que serão em nossa análise aplicados.

2 PRECISÕES NECESSÁRIAS

De forma objetiva, o tema apresentado tem como proposta a aplicação, no Direito, da essência e da forma da Contabilidade, portanto, nossa primeira tarefa há de ser o exame do conteúdo das palavras “essência” e “forma”, sob as duas ciências.

2.1 Essência

O termo “essência”, quando utilizado pelos falantes de nossa língua, tem sua definição contemplada em dicionário como aquilo que é mais básico, mais central, mais importante, característica de um ser ou de algo que lhe confere uma identidade, um caráter distintivo, também atributo ou qualidade em seu mais alto grau, inclusive existência¹.

2.1.1 *Essência para fins contábeis*

A palavra essência, como consagrada e primordialmente adotada pela Contabilidade, vem qualificada como “econômica”. Para capturar o seu significado, valemo-nos das manifestações do CPC no Pronunciamento 00², que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, já em sua terceira versão.

1. HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1.242.
 2. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 27 ago. 2021.

CPC 00 – versão de 2008:

Características qualitativas das DFs:

Primazia da essência sobre a forma

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados **de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal**. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. (grifos nossos).

CPC 00 (R1) – versão de 2011

Prefácio

A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB. (grifos nossos).

CPC 00 (R2) – versão de 2019

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 de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico (ver itens de 4.59 a 4.62). (grifos nossos).

O que se depreende é que a partir da versão CPC 00 (R1), a prevalência da essência econômica do negócio praticado sobre a sua forma passa a ser tratada como qualidade insita da contabilidade, deixando de ser necessário qualquer destaque, especialmente no sentido de que deva ter seus contornos definidos, assim deixando de integrar o conjunto de conceitos explícitos que acompanham tais pronunciamentos. Por fim, a terceira e atual versão do CPC 00 a ela se refere quando, tratando dos relatórios financeiros, esclarece que eles representam fenômenos econômicos, em palavras e números, e que tais informações, transações e eventos devem ser contabilizados e apresentados **de acordo com a sua substância e sua realidade econômica e não meramente sua forma legal**. Como se observa, nesse destaque do CPC 00 (R2) temos o contexto da essência econômica tão cara à Contabilidade.

Muitas são as transações que podem ser enquadradas nesse conceito de prevalência da essência econômica sobre a forma, como é o caso das operações de arrendamento, que consideram benefícios obtidos e riscos assumidos para determinar quem deve registrar o ativo, por exemplo. Outra hipótese de aplicação desse princípio pode ser observada em transação na qual uma entidade vende bem imóvel de seu ativo a um terceiro, contudo, essa operação está submetida aos termos do art. 505 do Código Civil, denominada retrovenda, situação em que o vendedor da coisa imóvel se reserva o direito de recobrá-la no prazo máximo de decadência de três anos, restituindo o preço recebido e reembolsando as despesas do comprador. Conquanto configuradas, para fins jurídicos, como operações de compra e venda, a venda e a retrovenda são tratadas, para fins contábeis, em seu conjunto, como transação única correspondente à entrega de recursos financeiros, com o objetivo de recebê-los de volta, remunerados, servindo o bem imóvel como lastro da operação financeira, o que impede seu registro como venda/retrovenda de bem.

A expressão "primazia da essência econômica sobre a forma" vem cunhada no CPC 00 (versão original), item 35, a saber:

Primazia da essência sobre a forma

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

De forma resumida, a essência econômica dos negócios praticados, objetivada pela Contabilidade, corresponde ao efeito econômico que os envolvidos pretenderam, a substância e a realidade econômica buscadas. Quando se trata de efeitos econômicos, é bom que se destaque que a economia é o conjunto de atividades desenvolvidas objetivando a produção, a distribuição e o consumo de bens e serviços necessários à sobrevivência da sociedade. A ciência que estuda

esses fenômenos é a Economia, que guarda estrita interdisciplinaridade com a ciência da Contabilidade, porém, a leitura que ambas as ciências fazem do fenômeno econômico é diversa, pois cada uma submete esse fato à incidência de seus princípios, de tal sorte que a leitura final será totalmente diversa em cada uma delas.

Em conclusão, primazia da essência econômica sobre a forma, para fins contábeis, significa que o intérprete do fato econômico deve buscar as **razões econômicas** (vinculadas à atividade econômica) das partes e os **efeitos econômicos** (decorrentes da atividade econômica) que os envolvidos pretendem, a realidade econômica que orientou o negócio, os benefícios (econômicos) buscados e os riscos (da atividade empresarial) assumidos, tudo sustentado na **linguagem contábil** e independentemente do contrato firmado.

Assim, a primazia da essência econômica sobre a forma como requisito qualitativo primeiro da Contabilidade e das demonstrações financeiras, embora não se corporifique como princípio expresso, é comparável aos sobreprincípios do Direito Tributário, que, afirma Paulo de Barros Carvalho, se trata de regramento que está posto no "altiplano do ordenamento jurídico", de tal sorte que dele emanam comandos normativos que serão aplicados direta ou indiretamente em outras normas pertencentes ao ordenamento, sendo que eles se realizam, concretamente, por meio de outros princípios que a ele se submetem³.

Em conclusão, a leitura das demonstrações contábeis, ainda que para fins legais (por exemplo, cálculo dos tributos, recuperação judicial e falência), deve ser feita com base em demonstrações contábeis que incorporam a primazia da essência econômica sobre a forma. A despeito de tratar-se de sobreprincípio, a orientar toda interpretação contábil, o emprego da realidade econômica subjacente, como preconizado pela Contabilidade, não tem o condão de criar ou modificar direitos ou obrigações legais, ainda que sua observância seja obrigatória para fins contábeis. Com isso, reitera-se que o atendimento ao registro da essência econômica, em detrimento da natureza jurídica do contrato, não gera direitos patrimoniais, para a sociedade ou para os seus sócios, em relação a terceiros.

2.1.2 Essência para fins jurídicos

Para fins jurídicos, essência é a própria natureza da coisa ou o que é constitutivo dela, sendo essencial aquilo que não pode faltar ao ser ou objeto, em oposição ao accidental, o que pode faltar. O essencial é, pois, o fundamental em um

3. CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007.

ser, sua existência⁴. Muitas vezes, a essência é também designada como substância, ou ser real e que existe, **o que está por baixo, retirado o acidental**⁵.

Essência ou substância, para o Direito, é também causa jurídica, ou razão econômico-social do negócio, objetivo colimado pelas partes ao utilizarem o negócio como previsto no sistema ou, ainda, conforme a função que determinado ato tem. Assim, causa jurídica é a função do negócio aceita pelas partes para atingirem a finalidade pretendida e não se confunde com a causa da obrigação, efeito do contrato.

Segundo José Carlos Moreira Alves, a "causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel)"⁶.

Natureza jurídica, de sua vez, é o enquadramento da transação consoante o negócio ou instituto jurídico contido no sistema e consoante a causa jurídica da transação⁷.

Os fatos econômicos, como já referido, são colhidos pela Contabilidade e pelo Direito. Nosso sistema jurídico privilegia os fatos econômicos, para fins tributários, na Constituição Federal, art. 145, § 1º, a saber:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e **as atividades econômicas do contribuinte**. (grifos nossos).

O Código Civil se utiliza das expressões "fins econômicos" ou "não econômicos" para designar negócios que objetivam ou envolvem lucros derivados do capital. A função econômico-social dos institutos é de suma importância para se determinar os efeitos dos negócios que envolvem, como é o caso, por exemplo, das associações sem fins lucrativos tratadas no art. 53. Os bens também são qualificados em função de sua utilidade econômico-social (art. 82) e, por fim, os

-
4. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. II, p. 200.
 5. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. IV, p. 280.
 6. ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 1, p. 11, 2003.
 7. RÃO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovidio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 86-94.

atos praticados poderão ser lícitos ou ilícitos a depender do uso que seu detentor deles faça, especialmente se exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes (art. 187). Também emblemático, nesse sentido, é o art. 591 do Código Civil quando afirma que, destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros.

Infere-se, portanto, que o fato econômico, para o Direito, também é determinante no trato de certas matérias, contudo, Contabilidade e Direito tratam desse mesmo fato, consoante seus princípios e linguagens. Para o Direito, impera o princípio da legalidade, não sendo admissível aceitar, para fins tributários, que simples metodologias ou critérios de avaliação econômica adotados pela Contabilidade possam resultar na imposição tributária.

Em conclusão, nada resume melhor a irrelevância da substância econômica, para fins jurídicos, do que o entendimento do antigo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Bilac Pinto, ao resumir a chamada "interpretação econômica": "trocar o jurídico pelo econômico significaria uma inaceitável troca do princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbitrio"⁸.

2.2 Forma

O termo "forma", quando utilizado pelos falantes da língua, diz respeito à configuração física dos seres e das coisas, podendo ser definido como a característica extrínseca básica dos seres e das coisas, que lhes confere identidade. A forma geométrica que as coisas têm pode enquadrá-las como quadradas, triangulares ou redondas, por exemplo. Um texto pode apresentar-se de diversas formas: escrito, desenhado em um suporte material, impresso, digitalizado, (micro)filmado, copiado e outros mais, a depender de escolhas admitidas⁹.

2.2.1 Forma para fins contábeis

A expressão utilizada pelo CPC 00, em sua primeira versão, no sentido de que a essência econômica prevalece sobre a forma indica que a forma, exceto em situações excepcionais, nunca deve ser tomada como orientadora da interpretação contábil. O item 2.12 do CPC 00 (R2) esclarece que:

[...] os relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar

8. PINTO, Bilac. **Estudos de direito público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 74.

9. HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1. 372.

fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico.

E mais adiante, esclarecendo o tratamento que se há de dar aos contratos, o item 4.59:

Os termos de contrato criam direitos e obrigações para a entidade que seja parte desse contrato. Para representar fidedignamente esses direitos e obrigações, as demonstrações contábeis informam sua essência [...]. Em alguns casos, a essência dos direitos e obrigações é clara com base na forma legal do contrato [...].

E o item 4.60 complementa:

Todos os termos do contrato – sejam implícitos ou explícitos – devem ser considerados, **salvo se não tiverem substância** [...].

Por fim, o item 4.61 aborda o que são termos sem substância, no contexto contábil:

Os termos que não têm substância são desconsiderados. **O termo não tem substância se não tiver efeito discernível sobre a economia do contrato.** Os termos que não têm substância podem incluir, por exemplo: (a) termos que não vinculam nenhuma das partes; ou (b) direitos, incluindo opções, que o titular não terá a capacidade prática de exercer em quaisquer circunstâncias. (grifos nossos).

Um exemplo prático que se extrai dessa orientação está contemplado no item 4.62 do CPC 00 (R2) ao tratar de um grupo ou série de contratos destinados, todos, a gerar um único efeito econômico. É possível que a substância somente possa ser conhecida após o exame de direitos e obrigações neles contemplados, que evidenciem tratar-se, no conjunto, de uma única conta. Em suma, o relevante para fins contábeis é o que as partes buscaram, do ponto de vista econômico, atingir, irrelevante a forma adotada, como regra.

2.2.2 *Forma para fins jurídicos*

O dicionário jurídico¹⁰ esclarece que forma é o aspecto exterior ou o revestimento exterior, o que configura a coisa. A forma é, pois, a exteriorização da essência, ambas caminham juntas e não se prescinde de uma ou de outra ou, em outras palavras, não há essência sem forma ou forma sem essência. De acordo com Vicente Ráo¹¹, a forma confere existência à vontade e ao ato jurídico que se constitui pela exteriorização da vontade das partes.

Todo ato jurídico há de ter uma forma: ritual, como ocorre no casamento; especial, como na compra e venda de bem imóvel; e livre, como na compra de bens móveis, apenas caracterizada pela tradição. A forma pode ser um requisito de validade do ato jurídico, como é o caso da compra e venda de bens imóveis.

Negócio jurídico é ato de vontade entre partes, cujo objetivo é atingir determinado fim (art. 104 do Código Civil de 2002). Os possíveis desdobramentos do objetivo podem consistir em adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir direitos, nas palavras do Código Civil de 1916 (art. 81), ao definir o ato jurídico. Além disso, ele deve ser lícito, como sua característica primeira, nos termos da lei (art. 185 do Código Civil). São elementos constitutivos do negócio jurídico: estrutura ou substância, sem os quais não há negócio; elementos naturais, próprios da lei; e elementos acidentais (facultativos)¹².

No embate entre a substância e a forma, para fins de interpretação jurídica, se há de observar o art. 112 do Código Civil, que assim dispõe:

[...] nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Essa regra já existia no Código Civil de 1916 e afasta qualquer suposta prevalência entre a substância e a forma, inclusive porque uma não prescinde da outra, sendo impossível que possam existir independentemente.

É relevante comentar, no que tange à interpretação dos negócios jurídicos, que a Lei n. 13.874, de 20.09.2019, conhecida como "Lei da Liberdade Econômica", alterou o art. 113 do Código Civil, inserindo dois parágrafos, para dispor que a

10. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. vol. II, p. 316.

11. RÁO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 148.

12. RÁO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 148.

interpretação dos negócios jurídicos, além de observar a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração, deve, também, ter o sentido que:

[...]

- (i) for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio;
- (ii) corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio;
- (iii) corresponder à boa-fé;
- (iv) for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e
- (v) corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração.

Por fim, de acordo com o § 2º, as partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei.

Sobre as determinações acima indicadas como (i) e (v), observa-se que elas se aproximam da redação do art. 131 do Código Comercial de 1850, hoje parcialmente revogado, quando dispunha que o comportamento dos contraentes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiveram no ato da celebração do mesmo contrato.

Destaque-se que, para fins tributários, não é incomum que as autoridades extraiam conclusões sobre o negócio jurídico analisado em função do conjunto de movimentos, anteriores e posteriores à transação questionada.

2.3 Desconsideração dos negócios jurídicos

Desconsiderar significa deixar de considerar os efeitos, não levar em conta, afastar em princípio. O Código Civil não contempla a figura da desconsideração dos negócios jurídicos, mas sim da declaração de sua invalidade. Assim, o art. 104 do Código Civil dispõe que a validade do negócio jurídico requer: agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei. Em consequência, será considerado nulo o negócio jurídico que, entre outras hipóteses, tiver por objetivo fraudar lei imperativa ou for declarado, por lei, como nulo, ou tiver sua prática proibida, ainda que não lhe comine sanção (art. 166 do Código Civil).

Por fim, o art. 167 dispõe que é nulo o negócio jurídico simulado, subsistindo o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Considera-se como simulado o negócio jurídico quando: (i) aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se confere, ou transmite; (ii) contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O Código Tributário Nacional (CTN), além de incorporar os conceitos de Direito Privado, observados os termos de seu art. 108, trata da descon sideração de negócios jurídicos, exclusivamente para fins tributários, em seu art. 116, parágrafo único, nos seguintes termos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Esse dispositivo é objeto de Ação de Declaração de Inconstitucionalidade (ADI n. 2.446), ainda sob julgamento no Supremo Tribunal Federal. A Ministra Cármen Lúcia, relatora da ADI, afirma que o art. 110 do CTN não autoriza o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal. Conclui que a denominação "norma antielisiva ou antielisão", adotada no parágrafo único do art. 116 do CTN, é inapropriada, pois trata-se de norma de combate à evasão fiscal, sendo essa norma constitucional. Neste momento, temos cinco votos a favor da constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, sob o fundamento de que ele apenas impõe limites ao contribuinte para planejar suas atividades econômicas com a finalidade de atingir menor carga tributária. Entretanto, a alegada inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN reside, na ótica dos contribuintes, e assim foi arguido na proposição da ADI, na permissão para que a autoridade tributária atue – porém sem definir os limites normativos dessa atuação – no que tange à dita descon sideração dos negócios jurídicos.

A leitura atenta da figura da descon sideração de negócios jurídicos, presente no art. 116 do CTN, decorre, em síntese, da utilização de forma que não atende à causa jurídica objetivada. Descon siderar um negócio jurídico significa requalificá-lo para aquele instituto que melhor colha os objetivos pretendidos pelas partes. O nosso ordenamento tributário adota normas de interpretação jurídica

fundamentadas no princípio da legalidade e em outros que dele derivam, como o princípio da tipicidade cerrada e da segurança jurídica, aos quais o intérprete, seja quem for, deve estar atento. Para fins contábeis não existe a figura da desconsideração de um negócio, nos termos aqui propostos, mas pode ocorrer situação similar na requalificação contábil do fato jurídico, para tratá-lo, apenas, a partir de seus contornos econômicos.

Por fim, é sempre oportuno destacar a dicção do art. 51 da Lei n. 7.450, de 23.12.1985, que trata da tributação na fonte da renda oriunda de negócios financeiros, a saber:

Art. 51. Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, **bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.** (grifos nossos).

Essa disposição legal tributa a renda da transação considerando a função que o negócio objetiva, por exemplo, obter renda fixa, devendo o fruto dessa aplicação assim ser tributado, razão pela qual é considerada como de natureza funcional, pelos doutrinadores, não se tratando em nenhuma hipótese de uma interpretação apenas econômica do negócio jurídico, como já o reconheceu o próprio STF.

3 RESPOSTAS ÀS QUESTÕES FORMULADAS

Tendo em vista os comentários acima, passamos a responder às questões que nos foram propostas pela APET.

3.1 O que deve ser entendido como "primazia da essência sobre a forma" na Contabilidade?

O conceito de primazia da essência sobre a forma pode ser aferido nas manifestações do CPC e dos agentes reguladores que as adotam. Ainda, no âmbito contábil, opera como **princípio implícito, não expresso**, mas integrado e impositivo, assim significando que o intérprete do fato econômico deve buscar as razões econômicas (vinculadas à atividade econômica) das partes e os efeitos econômicos (decorrentes da atividade econômica) que os envolvidos pretenderam, a realidade econômica que orientou o negócio, os benefícios (econômicos)

pretendidos/buscados e os riscos (da atividade empresarial) assumidos, tudo sustentado na linguagem contábil e independentemente do contrato firmado. Reitere-se que o CPC 00, em sua versão de 2008, designava, expressamente, a prevalência da essência sobre a forma como uma das características qualitativas das Demonstrações Financeiras.

Nas novas manifestações do CPC segue prevalecendo essa primazia, apenas ela não aparece como um componente separado da representação fidedigna, por ser isso considerado uma redundância. Assim, a figura da prevalência da essência sobre a forma é comparável ao sobreprincípio, em matéria jurídica, do qual emanam muitos princípios, mas que se coloca acima de todos. Trata-se, portanto, de pressuposto contábil, como ocorre com alguns pressupostos no Direito.

Os fenômenos econômicos representados nas demonstrações financeiras em palavras e/ou números, para serem úteis, não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem reportar. Daí a conclusão contábil no sentido de que se a forma legal não representar, fidedignamente, o fenômeno econômico, ela deve ser descartada como elemento de interpretação.

Objetivamente, deve ser entendido como "primazia da essência sobre a forma" o que assim a Contabilidade considera, não sendo tal pressuposto afeto ao Direito, em nenhuma hipótese.

3.2 A legislação tributária aceita a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica?

A legislação tributária não trata da desconsideração da forma jurídica de um dado negócio, mas da **desconsideração de negócios jurídicos**, consoante dispõe o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, e desde que seja declarado constitucional pelo STF e que os procedimentos a serem estabelecidos para operar a desconsideração sejam objeto de regulação por lei específica. A nosso ver, tal norma deve ter a natureza de nacional ou complementar, para que seja observada por todos os entes tributantes.

Além disso, para fins tributários, são aplicáveis as disposições da lei civil sobre validade e nulidade de negócios jurídicos, como já descrito, impondo-se que todos os negócios tenham causa jurídica e, para que essa causa se exteriorize, adotem forma com ela compatível. Para fins jurídicos, afasta-se a afirmativa de que a "essência prevalece sobre a forma ou vice-versa", sobreprincípio contábil, visto que uma só existe por conta da outra, exigindo o art. 112 do Código Civil

que se perquiria, no exame da forma, mais à intenção nela consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem. Com isso, afasta-se declaração que não corresponda ao intento das partes, declaração vazia que despreze a intenção dos interessados, inclusive os fins econômicos do negócio jurídico, nos termos do Código Civil, que aproximaram as partes.

Feitas essas considerações, a resposta à segunda indagação da APET é no sentido de que não é possível desconsiderar a forma jurídica de um dado negócio sob o argumento da prevalência da essência econômica. A essência econômica de um negócio, nos termos adotados pela Contabilidade, perquire as razões econômicas das partes, no contexto de sua atividade econômica, bem como os efeitos, também econômicos, decorrentes dessa atividade. Com isso, a Contabilidade entende poder responder qual seja a intenção dos envolvidos com os negócios praticados, seus benefícios econômicos e os riscos assumidos, a despeito de a forma jurídica indicar coisa diversa.

A lei civil trata de atividade econômica – que denomina empresa –, em seu art. 966, como movimentação de bens e serviços com objetivo de lucro, sendo ela assim colhida para fins tributários. A despeito de o art. 113 do Código Civil, em sua nova redação, dispor que a interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da **racionalidade econômica das partes**, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração, esse dispositivo não é suficiente para privilegiar a essência econômica, em detrimento da forma. Essa razoável negociação à qual a interpretação dos negócios jurídicos deve estar atrelada, tampouco significa que se permite a desconsideração da forma jurídica sob o argumento da prevalência da essência econômica, inclusive nos termos da Ciência Contábil.

Por fim, o mais relevante é que a legislação tributária incorpora, por força do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, **a desconsideração de negócios jurídicos e não da forma dos negócios jurídicos**, por conta de emprego de simulação que busque ocultar a verdadeira natureza dos atos praticados, o que significa que sua **essência ou sua causa jurídica, bem como sua forma, ou exteriorização da essência, resultam ser diversas das aparentadas**. Portanto, nunca a prevalência da essência econômica, nos estritos termos contábeis, poderá determinar a desconsideração da forma jurídica, pois, para fins jurídicos, prevalece a causa jurídica do negócio, buscada pelas partes, negócio jurídico como previsto no sistema, e exteriorizado pela forma admitida

em Direito. **Desconsiderar a forma significa desconsiderar o negócio jurídico, por desobediência à sua causa jurídica.**

3.3 Na formação dos contratos (negócios jurídicos), é possível ser invocada a prevalência da essência sobre a forma? Pode existir conflito entre "forma jurídica" e "essência jurídica"?

Não, essência e forma, como já se enfatizou, são duas faces do mesmo negócio. Não há forma sem essência e vice-versa, nenhuma delas podendo ou devendo prevalecer. Se essência jurídica é a causa do negócio, objetivada pelas partes, consoante o negócio jurídico previsto no sistema, e sendo ele exteriorizado por formas típicas, especiais ou eleitas por essas mesmas partes, não pode haver conflito entre forma jurídica e essência jurídica, à exceção que tenha ocorrido qualquer das hipóteses de invalidade do negócio jurídico, nos termos já descritos.

Com isso, reitere-se que o atendimento ao registro da essência econômica, em detrimento da natureza jurídica do contrato, como exigido pela Contabilidade, não pode gerar quaisquer reflexos jurídicos, devendo, de início, ser afastado. Em resumo, para fins tributários, os negócios devem estar suportados no Direito Privado, validados perante o Direito Privado e orientados pela sua causa jurídica e pela vontade de resultado, ou seja, resultado prático segundo e conforme o Direito Privado, sem qualquer possibilidade de intervenção da Contabilidade.

4 REFERÊNCIAS

ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 1, 2003.

BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. 2. ed. atualizada e ampliada. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm>. Acesso em: 8 ago. 2021.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385.htm>. Acesso em: 8 ago. 2021.

_____. Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 24 dez. 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7450.htm>. Acesso em: 8 ago. 2021.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 nov. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 9 ago. 2021.

_____. Lei n. 11.638, de 13 de maio de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 9 ago. 2021.

_____. Lei n. 13.874, de 20 de novembro de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 20 nov. 2019 (edição extra-B). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-022/2019/lei/L13874.htm>. Acesso em: 9 ago. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, n. 16, maio/ago. 2007.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

PINTO, Bilac. **Estudos de direito público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

RÁO, Vicente. **Ato jurídico**: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais – o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. 3. ed. anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

