

O PAPEL DA CONTABILIDADE COMO PROVA DA APURAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Fabiana Carsoni Fernandes

Graduada em Direito pela PUC-SP. Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela Direito GV. LL.M. em Direito Societário pelo Insuper. Advogada. Conselheira do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Paulo Coviello Filho

Graduado em Direito e em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado e contador.

Mariana Alfonso

Graduada em Direito pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pela GV/Law. Advogada.

Artigo recebido em 03.10.2024 e aprovado em 14.10.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O lucro da exploração 3 Breves considerações sobre o papel da contabilidade como meio de prova 4 A contabilidade como meio de prova do lucro da exploração 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo aprofundar o papel da contabilidade na apuração do lucro da exploração, especialmente quando a entidade possui estabelecimentos com e sem o benefício. Para tanto, o estudo apresentará os elementos que compõem o lucro da exploração e a importância da contabilidade como meio de prova no âmbito do direito tributário, o que tem sido conhecido pela jurisprudência do CARF.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de renda. Lucro da exploração. Contabilidade. Sistema de gestão integrado.

THE ROLE OF ACCOUNTING AS PROOF OF THE DETERMINATION OF PROFIT FROM EXPLORATION

CONTENTS: 1 Introduction 2 Profit from exploration 3 Brief considerations on the role of accounting as a means of proof 4 Accounting as a means of proof of profit from exploration 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This paper explores the critical role of accounting records in determining income tax exemptions related to profits arising from regulated exploration activities, especially in cases where entities operate establishments both with and without applicable incentives. The study examines the key components of these tax incentives and highlights the importance of accounting records as recognized evidence in tax law, particularly by CARF (Administrative Council of Tax Appeals).

KEYWORDS: Corporate income tax. Tax incentive. Accounting records. Integrated business management systems.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é a ciência responsável por estudar, interpretar e registrar os fatos econômicos que impactam o patrimônio de uma entidade. A escrituração mercantil registra fatos, eventos e responsabilidades decorrentes do exercício de atividade econômica¹, oferecendo aos acionistas, administradores e demais partes interessadas dados sobre a situação patrimonial e sobre as mutações derivadas das atividades desenvolvidas pela entidade, na forma como determina o art. 176 da Lei n. 6.404, de 1976, de modo a alcançar seus objetivos de exprimir com clareza, por meio de representação fidedigna, o retrato patrimonial, inclusive mutações, da entidade.

Com a ciência contábil e os registros que suas normas, critérios e padrões determinam, busca-se gerar confiança a investidores, credores, fornecedores e acionistas, criando transparência nas atividades empresariais, bem assim facilitando a análise comparativa entre empresas sediadas em diferentes países e reduzindo o custo de captação no mercado financeiro².

Para o direito tributário, principalmente o imposto sobre a renda, a compreensão da situação patrimonial é imprescindível, visto que, apesar de haver

1. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade**: fundamentos do direito contábil. São Paulo: Trevisan, 2015. p. 21.
2. LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 63-64.

diferentes teorias dedicadas à definição do fato gerador do imposto de renda, de um modo geral, consente-se que o fato econômico que dá ensejo à incidência do imposto é o acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de renda ou de proventos de qualquer natureza³, conforme afirmado pelo Ministro Carlos Velloso, quando do julgamento plenário do Recurso Extraordinário (RE) n. 117.887-6/SP, em 11.02.1993, ao sustentar que, antes mesmo do CTN, não há "renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso". Nesse sentido também é a lição de Ricardo Mariz de Oliveira⁴. As mutações do patrimônio são elementos determinantes também para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dada a inegável aproximação, quase identidade, com o imposto sobre a renda.

Assim, a relação entre ambas as ciências é inquestionável.

É possível afirmar que a importância da contabilidade no direito tributário se dá, sobretudo, pela sua capacidade de traduzir os fatos econômicos em informações objetivas, que poderão servir para apuração dos tributos. É por meio desse sistema de registros que a base de cálculo dos tributos, como o imposto de renda, poderá ser determinada. A utilização do verbo "poderá" é importante porque, apesar das aproximações entre as ciências, a incidência tributária está alicerçada sob pressupostos nem sempre coincidentes com aqueles da contabilidade.

Na contabilidade, deve-se observar a chamada "representação fidedigna", considerada, nos dizeres de Eduardo Flores, a "pedra angular para elaboração das demonstrações contábeis"⁵. Para serem úteis, as informações financeiras devem representar fenômenos relevantes, retratando de forma fidedigna a essência

-
3. Não é exatamente como pensa Luís Eduardo Schoueri. O autor entende que a renda tributável pode, a critério do legislador, não ser aferida em um período de tempo. Segundo o autor, se o legislador ordinário se basear somente na ideia de renda-produto, logo, pouco importará a questão temporal (o que se dá, por exemplo, na hipótese de tributação exclusiva na fonte). Já se o legislador optar por medir o acréscimo patrimonial, então, para o autor, terá lugar a definição do intervalo temporal em que o acréscimo deverá ser medido (SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários ao artigo de Alcides Jorge Costa "Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência". In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas [coord.]. **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 237; e SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel [coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2010. p. 247).
 4. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 45 e ss.
 5. FLORES, Eduardo. À contabilidade o que é da contabilidade, e ao direito o que é do direito. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Barueri: Atlas, 2023. v. 4, p. 185-205.

dos fenômenos que pretendem representar⁶. Assim, se a natureza jurídica de certo fenômeno não for compatível com sua essência econômica, a última deve prevalecer nos assentamentos contábeis da entidade. É a chamada "primazia da essência econômica sobre a forma jurídica".

No direito em geral, e no tributário em particular, é diferente. Não há dita primazia. Na verdade, se primazia há, ela é do direito. Por outros termos, a prevalência, se há, é da qualificação que o direito atribui aos fatos. É bem verdade que, em matéria tributária, a incidência pode recair sobre situações de fato (*i.e.*, "fatos geradores funcionais", na expressão de Alberto Xavier), desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhes são próprios; ou sobre situações jurídicas (*i.e.*, "fatos geradores estruturais", na expressão de Alberto Xavier), desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (art. 116 do CTN)⁷. Em que pese na primeira situação a lei tributária tome em considerações os efeitos econômicos de determinados fatos, não se trata de interpretar a lei tributária a partir dos efeitos econômicos dos atos ou negócios praticados, muito menos buscar a essência econômica, em detrimento da natureza jurídica quando ambas conflitarem. Nosso ordenamento não autoriza que se proceda desse modo em matéria de tributação.

Diante dessa e de diversas outras distinções entre contabilidade e direito tributário, tais ciências, por vezes, se distanciam, principalmente a partir da edição da Lei n. 11.638, de 2007, quando o Brasil passou a adotar o padrão internacional de contabilidade (International Financial Reporting Standards – IFRS).

A despeito das diferenças entre as ciências tributária e contábil, fato é que ambas estão conectadas, sendo certo que a contabilidade é de grande utilidade para o direito tributário, em razão de ser utilizada como ponto de partida para verificação da incidência tributária.

O objeto do presente trabalho é aprofundar o papel da contabilidade na apuração do lucro da exploração, elemento relevante para definição de benefícios fiscais da legislação do imposto sobre a renda. Como será visto, a contabilidade tem papel determinante para a correta apuração dos benefícios calculados sobre o lucro da exploração, pois permite a segregação das receitas, custos e despesas atrelados ao empreendimento incentivado, viabilizando a correta determinação

6. CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)**. Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Brasília: CPC, item 2.12. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CP-C00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CP-C00(R2).pdf). Acesso em: 30 set. 2024.

7. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 35.

da benesse. O intuito do presente estudo é apresentar, de forma prática, inclusive considerando julgados sobre o tema, como a contabilidade exerce função probatória de grande relevância no que diz respeito à apuração do lucro da exploração.

2 O LUCRO DA EXPLORAÇÃO

O lucro da exploração é espécie intermediária dentro da concepção do lucro líquido e do lucro real, cuja função é **eminentemente fiscal**, como forma de identificar e isolar, dentro do lucro líquido, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, “a parcela do lucro atribuível especificamente a um determinado empreendimento econômico ou a determinados negócios, para não sofrerem o tratamento tributário geral aplicável às demais atividades ou aos demais negócios praticados pela mesma pessoa jurídica”⁸.

Como exemplo principal da importância do lucro da exploração, é possível destacar o art. 1º da Medida Provisória n. 2.199-14, de 2001, que reconhece o direito à redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração para pessoa jurídica que possui projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação de empreendimento enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam).

Não há um conceito positivado para o lucro da exploração, mas o art. 19 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, que regula a sua apuração, define as rubricas que o compõem e aquelas que não o compõem, tudo de modo a que, alfim, seja identificado o lucro atribuível a determinado empreendimento ou negócio. Em suma, o dispositivo prevê que o lucro da exploração será apurado a partir do lucro líquido, com alguns ajustes taxativamente mencionados. Confira-se o conteúdo do dispositivo:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I – a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;

8. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 820.

- II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e
- III – outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do *caput* do art. 187 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- IV – (Revogado)
- V – (Revogado)
- VI – ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo.

Vê-se, portanto, que ao definir os ajustes para determinação do lucro da exploração, o legislador procurou estabelecer critérios de forma a determinar que o incentivo seja aplicado, apenas, ao resultado operacional gerado, *i.e.*, fruto da atividade ou empreendimento que o Poder Público procura incentivar, afastando, por conseguinte, resultados que tenham outras origens. De fato, as receitas financeiras que excedem as despesas financeiras, os rendimentos e prejuízos de participações societárias, as outras receitas ou outras despesas (anteriormente chamadas de não operacionais), a princípio, são mutações que não guardam relação intrínseca com a atividade operacional derivada de certos negócios ou empreendimentos. No que tange aos ganhos ou perdas decorrentes da avaliação a valor justo de ativos, ainda que possam, eventualmente, estar relacionados a ativos ou passivos intrinsecamente relacionados à atividade, a sua exclusão se justifica também pela neutralidade que a legislação do imposto de renda prevê para tais mutações, que não são consideradas receitas ou despesas efetivas, isto é, não são mutações representativas de valores realizados, auferidos ou incorridos, pelo que não devem afetar a tributação, **em quaisquer de seus componentes de mensuração**, dado que o IRPJ recai sobre a renda cuja disponibilidade esteja adquirida, quer dizer, realizada (art. 43 do CTN).

Apesar de o *caput* do art. 19 dispor que o lucro da exploração será definido a partir do lucro líquido "ajustado pela exclusão dos seguintes valores", os ajustes preveem tanto fatores positivos, receitas, que seriam objeto de exclusão, quanto fatores negativos, despesas, que seriam objeto de adição. Assim, o termo "exclusão" aqui deve ser entendido como expurgo do cálculo.

Em razão dos ajustes previstos, a pessoa jurídica poderá se deparar com situação em que o lucro líquido é positivo, mas o lucro da exploração é negativo, ou vice-versa. Entretanto, o lucro da exploração somente acarretará algum efeito para a pessoa jurídica se for positivo, pois será base de cálculo do benefício tributário. O lucro da exploração negativo apenas acarreta a ausência de benefício.

Feitos esses comentários sobre o lucro da exploração, o tópico subsequente tem como objeto tecer comentários sobre o papel de prova da contabilidade.

3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PAPEL DA CONTABILIDADE COMO MEIO DE PROVA

Como visto inicialmente, a contabilidade é responsável por registrar, controlar e reportar as movimentações patrimoniais das pessoas jurídicas. Além de sua função gerencial intrínseca, os registros contábeis possuem uma importância singular como meio de prova, principalmente no que tange a temas tributários.

Assim, os livros e registros contábeis constituem não apenas uma exigência formal para as empresas, mas também um instrumento de extrema relevância para respaldar os atos e negócios da pessoa jurídica.

A legislação brasileira reconhece expressamente o valor probatório da contabilidade. O Código Civil, em seu art. 226, dispõe que os livros e fichas dos empresários constituem meios de prova, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco e forem confirmados por outros subsídios. O Código de Processo Civil, em seus arts. 417 e 418, prevê que a escrituração contábil faz prova contra e a favor do empresário, desde que preenchidos os requisitos legais, admitindo-se prova em contrário. Dada a sua importância, os livros contábeis são frequentemente utilizados como prova em processos administrativos e judiciais para demonstrar a conformidade das operações empresariais e a correta apuração dos tributos devidos.

A relevância da contabilidade como prova também está assentada na legislação tributária. O art. 195 do Código Tributário Nacional dispõe que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos devem ser conservados para exame pelas autoridades fiscais até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Na legislação do imposto sobre a renda, merece especial destaque o art. 9º do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, que dispõe que a contabilidade em ordem, com base em documentação de suporte, faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco provar eventual irregularidade ou inveracidade⁹. Da mesma forma, o art. 26 do Decreto n. 7.574, de 2011, determina que a contabilidade faz prova em favor dos contribuintes, desde que lastreada em documentos hábeis.

9. "Art. 9º – A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º – A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º – Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º."

Menciona-se também que a legislação tributária determina que os contribuintes devem não apenas preencher sua escrituração contábil de forma clara e sem equívocos, como manter à disposição do Fisco os arquivos digitais e sistemas utilizados para seu preenchimento, sob pena de duras penalidades¹⁰.

A utilização da contabilidade como prova se faz presente em inúmeros contextos. No âmbito tributário, basta uma simples pesquisa de jurisprudência no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se identificar a multiplicidade de acórdãos versando sobre o valor probatório dos registros contábeis.

A importância da contabilidade para apuração do imposto de renda é tamanha que a legislação prevê, inclusive, que a sua ausência ou imprestabilidade é razão para a adoção da metodologia do lucro arbitrado. Em pesquisa sobre acórdãos proferidos pelo antigo Conselho de Contribuintes e pelo CARF no período de outubro de 2007 a julho de 2022 a respeito das deficiências escriturais e documentais que motivam o arbitramento do lucro¹¹, identificou-se que, segundo a jurisprudência administrativa, contabilidade imprestável é caracterizada (i) quando não apresentados os livros obrigatórios; (ii) quando descumpridas formalidades requeridas pela lei para a elaboração e o registro dos livros contábeis; (iii) quando os referidos livros deixam de registrar parte relevante dos fatos,

10. Lei n. 8.218, de 1991:

"Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária [...]

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos".

11. FERNANDES, Fabiana Carsoni; ALFONSO, Mariana Fernandez Angelo. As deficiências escriturais e documentais que motivam o arbitramento do lucro na visão da jurisprudência administrativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Lucro arbitrado**. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 167-184. (Caderno de Pesquisas Tributárias, série APET, n. 1).

comprometendo a qualidade e a confiabilidade das informações neles retratadas, mesmo se atendidas as formalidades legais.

Conselho de Contribuintes e CARF, nesse contexto, quando instados a se manifestar sobre a qualidade dos lançamentos contábeis, analisam sua regularidade formal, isto é, a observância das normas pertinentes, inclusive, se aplicável, o registro dos livros perante Junta Comercial, a fidedignidade dos registros, o que está relacionado ao dever de os lançamentos contábeis refletirem fielmente as operações da empresa, sem inconsistências, fraudes ou omissões que possam comprometer a verdade dos fatos, e a conformidade com princípios contábeis geralmente aceitos, o que significa a observância das regras contábeis aplicáveis segundo a legislação brasileira. Quando tais requisitos são atendidos, a contabilidade se torna um instrumento robusto e confiável para comprovar as operações empresariais e, sendo o caso, a correção na apuração de tributos.

A despeito disso, embora seja inegável o valor probatório da contabilidade, deve-se reiterar que ela não condiciona a tributação. De fato, como reconhecido expressamente pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107, de 01.07.2010, "ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação".

No mesmo sentido, também já se manifestou a RFB, a exemplo da Solução de Consulta Cosit n. 542, de 19.12.2017, ao consignar que "no que tange aos lançamentos contábeis procedidos pela consultente, deve-se ressaltar que os mesmos são indiferentes para a tributação, visto que a legislação supratranscrita é clara ao definir que a classificação contábil adotada pela empresa não altera a definição do fato gerador e da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins".

Em suma, a escrituração contábil realizada de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos possui um papel insubstituível na prova das mutações patrimoniais das entidades, notadamente no que diz respeito à apuração da base de cálculo dos tributos.

4 A CONTABILIDADE COMO MEIO DE PROVA DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Como é possível notar do art. 19 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, anteriormente transcrito, os registros contábeis são determinantes para a apuração do lucro da exploração, em primeiro lugar porque ele parte do lucro líquido da pessoa jurídica, o qual é determinado segundo as regras da Lei n. 6.404, de 1976,

e as normas e padrões contábeis e, em segundo lugar, porque os ajustes são relacionados a mutações patrimoniais que são registradas contabilmente.

Entretanto, a importância da contabilidade para apuração do lucro da exploração não se esgota apenas com esses aspectos, conforme será visto adiante.

Como alerta Edmar Oliveira Andrade Filho, na hipótese de empresa que possui pluralidade de estabelecimentos, a contabilidade exerce papel imprescindível na definição do montante do benefício fiscal de redução do imposto de renda¹².

O art. 16 da Lei n. 4.239, de 1963, dispõe que na hipótese de haver pluralidade de estabelecimentos, o benefício é limitado aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área incentivada, sendo que o § 2º determina que cabe à empresa incentivada "demonstrar, na sua contabilidade, com clareza e exatidão os elementos de que se compõem as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da Sudene". Os arts. 630 e 631 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 seguem o mesmo racional.

Após a edição do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, surgiram dúvidas dos contribuintes acerca de como calcular o incentivo fiscal de IRPJ calculado sobre o lucro da exploração.

Nesse contexto, a Coordenação do Sistema de Tributação (CST) editou o Parecer Normativo CST n. 49, de 1979, por meio do qual apresentou os procedimentos a serem adotados pelas pessoas jurídicas para fins de determinação das bases de cálculo dos incentivos fiscais, incluindo-se as situações em que a pessoa jurídica possua atividades regulares, além da atividade incentivada, bem como mais de uma atividade incentivada.

De uma maneira geral, o Parecer Normativo em questão segrega os contribuintes, para fins de apuração do lucro da exploração, em (i) pessoas jurídicas que possuem contabilidade com condições de apurar o lucro da exploração de cada atividade incentivada, as quais devem identificar, mediante registros contábeis específicos, o valor do lucro da exploração decorrente de cada atividade incentivada; e (ii) pessoas jurídicas que não possuem contabilidade com condições de apurar o lucro da exploração, hipótese em que o valor deverá ser estabelecido por critérios de estimativa, dispostos no item 8 do Parecer Normativo em questão.

Uma vez apurado o lucro da exploração, o item 9 do Parecer Normativo CST n. 49, de 1979, estabelece como o valor do benefício fiscal será obtido. Confira-se:

12. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 392.

9. Apurado o lucro da exploração de cada atividade distinta, na forma apresentada no item 8 deste Parecer, o respectivo benefício fiscal será obtido da seguinte forma:

I – pela exclusão do lucro líquido, para determinação do lucro real, do montante do lucro da exploração correspondente às vendas nas exportações incentivadas ou vendas no mercado interno a estas equiparadas;

II – pela redução, diretamente do imposto devido sobre o lucro real, da soma dos valores determinados:

- a) pela aplicação, sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de porcentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade; e
- b) pela aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração correspondente às atividades isentas.

Como se nota, a forma para o cálculo do incentivo fiscal a ser deduzido do IRPJ a pagar pela pessoa jurídica era simples e envolvia três etapas: (a) apuração do lucro da exploração; (b) exclusão do lucro da exploração apurado do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real; e (c) redução, do IRPJ devido sobre o lucro real, (i) do resultado decorrente da multiplicação da porcentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade incentivada, somado, se for o caso, (ii) pela aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração, no caso de atividade isenta.

As etapas em questão estão atualmente estabelecidas na Instrução Normativa SRF n. 267, de 2002, a qual segue vigente até os dias atuais e que trata, de uma maneira geral, dos incentivos fiscais de IRPJ. Confira-se o disposto no art. 62 da Instrução Normativa em questão:

Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.

§ 1º Quando se verificar a pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução em relação ao lucro da exploração dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.

§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

§ 4º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado com base no seguinte critério:

I – soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;

II – soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;

III – aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

§ 5º O valor do benefício fiscal será obtido pela redução, diretamente do imposto devido, da soma dos valores determinados pela aplicação:

I – da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração correspondente às atividades isentas;

II – sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de percentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade.

Como se nota, o dispositivo está em linha com a Lei n. 4.239, de 1963, e com as orientações do antigo Parecer Normativo, incluindo a diferenciação entre os contribuintes que possuem contabilidade que permite identificar o lucro da exploração (§ 3º do art. 62) e os contribuintes que não possuem condições de identificar o lucro da exploração, hipótese em que este será obtido por meio de um critério de rateio (§ 4º do art. 62). Determinado o lucro da exploração do contribuinte, o valor do benefício fiscal que será deduzido do IRPJ a pagar será obtido da mesma forma que o antigo Parecer Normativo previa (cf. § 5º do art. 62), o qual, ao final, será deduzido do IRPJ a pagar no respectivo ano-calendário.

Em outras palavras, o art. 62 prevê que, caso a empresa tenha múltiplos estabelecimentos, o benefício de isenção ou redução será aplicado apenas aos estabelecimentos que operem na área incentivada, sendo que a empresa deve demonstrar, de forma clara e precisa, em sua contabilidade, os elementos que compõem as operações e resultados de cada estabelecimento localizado na área incentivada. Deverá possuir um controle contábil separado para destacar os custos, receitas e resultados das atividades incentivadas.

Por outro lado, se a contabilidade não permitir a apuração individualizada do lucro de cada estabelecimento, a lei prevê um critério alternativo para determinar esse lucro, o qual é apurado com base na soma da receita líquida de vendas das atividades incentivadas e na aplicação de percentuais proporcionais sobre o

lucro total. Os arts. 630 e 631 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 dispõem da mesma forma.

O art. 63 da mesma Instrução Normativa, por sua vez, prevê a aplicação dos benefícios fiscais para situações em que um estabelecimento beneficiado, localizado em áreas de atuação das extintas Sudene ou Sudam, comercialize seus produtos por meio de outro estabelecimento da mesma empresa, situado fora da área incentivada. A receita, nesse caso, deve ser atribuída ao estabelecimento incentivado, afinal, nele foi produzida a mercadoria. Aqui, tanto quanto nas demais situações, a contabilidade deve lograr fazer essa correlação.

O art. 64 dispõe que, em caso de descumprimento de condições ou requisitos para usufruto dos incentivos fiscais, o ato que reconheceu o benefício será revogado, e o órgão competente será comunicado para tomar as devidas providências.

Esse conjunto de disposições sublinha a importância de uma contabilidade precisa e detalhada para garantir a correta aplicação dos incentivos fiscais e a necessidade de cumprimento rigoroso das condições estabelecidas para evitar a perda dos benefícios.

O CARF já analisou o que poderia ser considerado contabilidade hábil a demonstrar os resultados das atividades incentivadas dos contribuintes que fruem do benefício do lucro da exploração, como ocorrido no Acórdão n. 1301-006.712, de 19.10.2023. Naquele caso, concluiu-se que, para fins de apuração do lucro da exploração, seriam imprescindíveis os registros contábeis de documentos obrigatórios, como os Livros Razão e as Demonstrações dos Resultados dos Exercícios (DRE), os quais não foram apresentados pelo contribuinte, que apenas entregou planilhas eletrônicas com a demonstração da apuração do benefício. Os conselheiros entenderam que apenas documentos extracontábeis não poderiam suprir a ausência da contabilidade integrada que demonstrasse o resultado da atividade incentivada, ou, ainda, que suportasse os critérios de rateio adotados pelo contribuinte, evidenciando a importância da contabilidade para a apuração do incentivo.

Mais recentemente, o Acórdão n. 1402-007.001, de 12.06.2024, analisou a atuação em que também se discutiu a validade dos registros contábeis de determinada empresa para fins de apuração do lucro da exploração, sendo que a decisão concluiu que, para análise da validade da contabilidade dos contribuintes, deve-se levar em consideração, também, o sistema gerencial interno adotado, o qual faz prova suficiente, juntamente com os registros contábeis, para apuração do lucro da exploração.

No caso, o contribuinte possuía estabelecimento incentivado, situado na área da Sudene, bem como estabelecimentos fora dessa área, em São Paulo e Rio de Janeiro. A fiscalização, analisando as informações apresentadas, entendeu que o contribuinte havia superavaliado o lucro da exploração e, conseqüentemente, o benefício fiscal. O cálculo do valor correto foi feito pela fiscalização, com base no rateio proporcional previsto anteriormente.

Em sua defesa, o contribuinte esclareceu que explorava atividades incentivadas e outras não incentivadas, controlando a sua receita, custo e despesa por meio de registros contábeis específicos, tal como determina o art. 62 da Instrução Normativa SRF n. 267, de 2002, e o Parecer Normativo CST n. 49, de 1979, e mantendo registros contábeis segregados para as atividades incentivadas, com o apoio de seu sistema de gestão interno (Enterprise Resource Planning – ERP), o qual teria sido ignorado pela fiscalização que efetuou o lançamento pelo método de estimativa/proporcionalidade.

Assim, o contribuinte sustentou que o cálculo apresentado no auto de infração desconsiderava o montante do lucro da exploração por ele calculado por meio dos balancetes contábeis segregados, exatamente como determina a legislação de regência.

O processo foi objeto de diligência, solicitada pela Delegacia de Julgamento, sendo que a conclusão foi no sentido de que para cumprir o disposto na legislação, a contabilidade deveria segregar as atividades dos estabelecimentos incentivados, seja por subcontas, centro de custo ou até mesmo indicação no histórico dos lançamentos contábeis, o que não existiria na ECD. Afirmou-se que a empresa utilizava contas únicas, tanto de receita como de despesas, que recebiam todos os lançamentos durante o ano.

O acórdão do CARF, que deu provimento ao recurso do contribuinte por unanimidade, cancelando a autuação, inicialmente afirma que “a Contabilidade, enquanto ciência, regida por postulados, normas, princípios e resoluções, é o suporte de todo o sistema tributário nacional que tem por base o ‘lucro’, especificamente o IRPJ e a CSL”. Essa afirmação corrobora a exposição feita nos tópicos anteriores, sobre a relevância da contabilidade para o direito tributário. Adiante, e em linha com o exposto anteriormente sobre a validade da contabilidade, o voto ressalta que a contabilidade deve seguir os princípios e regras aplicáveis, sendo que, em caso de inobservância, a escrituração não terá valor.

Adiante, a decisão frisa que a contabilidade do contribuinte não foi desqualificada pela fiscalização, tendo o trabalho fiscal se limitado aos dados contidos na EFD e ECF do contribuinte. Registra que a contabilidade atendia, formal e materialmente, a todos os preceitos exigidos, apesar de, na posição do Fisco, não

ser possível encontrar os montantes individualizados por atividade e unidade fabril da empresa.

A decisão reconhece que há inúmeros sistemas e aplicativos gerenciais e fiscais utilizados pelos contribuintes para gerenciamento de negócios, inclusive apuração de tributos, entre eles o ERP (Enterprise Resource Planning), ou "sistema de gestão integrado", que viabiliza o acesso, controle e gerenciamento dos dados da empresa, de centro de custos, finanças, contabilidade, tributos, produção e manutenção, entre outros setores.

A decisão alerta, especificamente no âmbito contábil, que o ERP permite o gerenciamento e a automatização de processos contábeis via cruzamento de informações e lançamentos, elaboração de relatórios por departamentos, filiais e setores, além de gestão fiscal. Nesse ponto, a decisão destaca que o ERP "é um sistema que possibilita chegar a detalhes que muitas vezes a escrituração formal não aponta, já que feita de forma simplificada, até por conta de históricos predefinidos e limitação de caracteres de digitação".

Apesar de reconhecer que o ERP não é um livro contábil, como o diário, não substituindo a escrituração comercial, a decisão registra que se trata de uma "ferramenta que possibilita extrair, consolidar e apresentar dados e demonstrações contábeis sólidas (obviamente com suporte em documentos e informações fidedignas) que dão respaldo ao gerenciamento da sociedade e estampam operações em níveis extremamente detalhados que podem ser, inclusive, de utilidade para o Fisco em geral".

Superada a questão sobre a validade do ERP, a decisão reconhece expressamente que a documentação apresentada pelo contribuinte, composta de registros contábeis e outras informações extraídas do ERP, permitia a apuração, de forma individualizada, do valor do lucro da exploração por estabelecimento, infirmo a conclusão da fiscalização. Consequentemente, a decisão assevera que o contribuinte cumpriu os requisitos previstos na legislação para a apuração do lucro da exploração na hipótese de mais de um estabelecimento.

De fato, como bem consignado na decisão objeto de análise, é comum que as empresas adotem soluções integradas de gestão empresarial que conectam e automatizam diversas informações dentro de uma organização, centralizando dados e permitindo que as empresas tenham um controle preciso e em tempo real de todas as suas operações. No contexto da contabilidade, sistemas dessa natureza desempenham um papel essencial, proporcionando um nível de detalhamento e precisão que dificilmente seria alcançado por outros métodos manuais ou isolados.

Com relação à apuração do lucro da exploração, considerando a exigência do art. 62 da Instrução Normativa n. 267, de 2002, que determina a separação contábil entre os estabelecimentos que operam em zonas incentivadas e aqueles que não operam, sistemas integrados são importantes por permitirem a comprovação da segregação detalhada de receitas, custos e despesas por vezes não retratados em ECD e ECF.

Assim, a decisão admitiu que informações obtidas a partir de controles auxiliares, integradas por meio de sistema de gestão da empresa, fossem utilizadas pelo contribuinte para cumprimento da exigência legal. Dito de outra forma, a decisão reconhece que a contabilidade em boa ordem, corroborada por documentação de suporte, inclusive por informações gerenciais obtidas a partir de sistema integrado de gestão, é hábil a atestar a segregação necessária para apuração do lucro da exploração.

A decisão é importante porque revela que, para apurar o lucro da exploração, além dos registros contábeis, dada a sua relevância e complexidade, devem ser consideradas, também, as informações constantes de sistemas gerenciais dos contribuintes.

Dessa forma, a contabilidade, quando realizada de forma integrada com outros sistemas internos, oferece informações em tempo real, o que confere maior credibilidade aos dados apresentados. Isso não só melhora o controle e a transparência, mas também facilita a apuração dos tributos pela pessoa jurídica e, em especial, sua compreensão pelas autoridades fiscais.

5 CONCLUSÃO

A contabilidade, ao registrar e documentar os atos e fatos das empresas, se revela essencial para a correta apuração do lucro líquido, do lucro real e do lucro da exploração – este, base de cálculo para incentivos da legislação do imposto de renda. A base de cálculo desses incentivos depende diretamente da capacidade da contabilidade de identificar e segregar as receitas, despesas e custos vinculados às atividades incentivadas. A precisão e a clareza desses registros não só viabilizam o aproveitamento dos benefícios, mas também oferecem segurança jurídica às empresas em caso de fiscalização ou questionamentos por parte das autoridades tributárias.

Além disso, sistemas de gestão integrados permitem a automatização de processos, o cruzamento de informações e a elaboração de relatórios detalhados, que muitas vezes superam a escrituração tradicional em termos de detalhamento. No contexto da apuração do lucro da exploração, sistemas dessa nature-

za permitem que a empresa atenda às exigências legais de segregação contábil entre atividades incentivadas e não incentivadas, especialmente quando há pluralidade de estabelecimentos. O CARF já reconheceu o valor desses sistemas no apoio à contabilidade e à comprovação de benefícios fiscais.

Em última análise, a contabilidade, quando realizada de acordo com os princípios geralmente aceitos, de forma integrada com sistemas de gestão, proporciona um controle eficiente sobre as operações da empresa e contribui para a correta apuração dos tributos devidos. Essa sinergia entre contabilidade e tecnologia não só melhora a gestão empresarial, mas também garante que as empresas estejam em conformidade com a legislação tributária, reduzindo riscos de autuações e otimizando o uso de incentivos fiscais. Assim, a contabilidade se consolida como um pilar essencial para a gestão tributária e para a obtenção de benefícios que impactam diretamente a competitividade e o desenvolvimento econômico das empresas.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)**. Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Brasília: CPC, item 2.12. 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 30 set. 2024.

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

FERNANDES, Fabiana Carsoni; ALFONSO, Mariana Fernandez Angelo. As deficiências escriturais e documentais que motivam o arbitramento do lucro na visão da jurisprudência administrativa. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Lucro arbitrado**. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 167-184. (Caderno de Pesquisas Tributárias, série APET, n. 1).

FLORES, Eduardo. À contabilidade o que é da contabilidade, e ao direito o que é do direito. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Barueri: Atlas, 2023. v. 4, p. 185-205.

LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários ao artigo de Alcides Jorge Costa "Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência". *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 247.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 35.