

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E FISCAIS: APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS PÓS-IFRS

Jorge Guilherme Moreira

Advogado. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Ciências Contábeis.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Princípios contábeis no padrão IFRS 3 Princípios jurídico-tributários 4 Aproximações e distanciamentos entre a Contabilidade e o Direito Tributário 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: É de sabença que a Contabilidade e o Direito Tributário possuem uma relação assaz estreita, de sorte que mudanças sobre aquela costumam produzir efeitos sobre este; com isso, deve-se, passada a exposição de todo o contexto IFRS, estudar os princípios contábeis e os jurídico-tributários nesse novo cenário, e seus distanciamentos e aproximações.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Direito Tributário. Princípios. Competência. Realização.

1 Introdução

A globalização em si, acompanhada da intensificação de fluxos, pode ser apontada como o principal fator para a padronização da linguagem contábil. É nesse contexto que se passa a falar em *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Então, em 2007, foi promulgada a Lei n. 11.638, cujo norte contábil foi produzir efeitos tributários de grande importância, dada a simbiose entre Contabilidade e Direito Tributário.

Dessa forma, coube a artigo anterior¹ apresentar o contexto da edição e da consolidação das IFRS, desde a Lei n. 11.638/2007 até as normas editadas

1. MOREIRA, Jorge Guilherme. Princípios contábeis e fiscais: um novo panorama no padrão IFRS. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 129-147, jul./dez. 2020.

pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), passando-se pela doutrina especializada.

Ainda, foi apresentada parte dos princípios jurídico-tributários nesse novo panorama – ressaltando-se que nenhuma exposição possui cunho exaustivo.

Logo, o presente artigo se incumbe de expor os princípios em si, na seara contábil, e busca arrematar os princípios jurídico-tributários mais relevantes no atual contexto.

2 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS NO PADRÃO IFRS

Antes de passar ao estudo propriamente dito dos princípios sob a batuta das IFRS, é preciso ter em mente que os princípios contábeis são inerentes à existência e à evolução da Contabilidade. Não à toa, as normas que tratam desses princípios remontam ao início da década de 1980.

Todavia, com o passar dos anos, a abordagem, a denominação e, em certa medida, o conteúdo dos princípios foram modificados, embora, até hoje, faça-se referência às vetustas normas contábeis.

Num contexto de globalização, passa-se a falar nas IFRS, que, com maior ou menor intensidade, trazem considerações sobre os princípios, em especial por meio do seu pronunciamento fundamental (ou *framework*).

Pode-se, então, passar ao estudo dessa estrutura, com apontamentos – nada exaustivos – das eventuais transformações dos princípios contábeis em comparação com as disposições da Deliberação CVM n. 29 e das Resoluções CFC n. 750 e n. 774.

O CPC 00², seguindo a linha traçada pela versão original, não utiliza a palavra "princípio" no mesmo sentido empregado pelas normas "pré-IFRS"; aliás, a atual versão destina, no Capítulo 7 (Apresentação e Divulgação), uma seção destinada apenas aos objetivos e aos princípios aplicáveis à apresentação e à divulgação da informação contábil.

Em outras palavras, os princípios, tidos doutrinariamente como "[...] conceitos básicos formadores do núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da Contabilidade, os quais, como vimos, consistem em

2. Daqui em diante, o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) será denominado apenas de "CPC 00", para evitar repetições longas e desnecessárias. Ainda, quando se fizer qualquer comparação do CPC em vigor com as versões (original e revisada) anteriores, far-se-á a devida indicação de qual versão é detalhada.

apresentar informação estruturada para os usuários"³, norteariam a sistematização adotada apenas no terço final do processo contábil.

Isso porque, conforme a melhor doutrina, o processo contábil nada mais é do que uma sequência de três etapas para a retratação do fenômeno econômico, quais sejam: reconhecimento, que é a classificação do evento em si (se ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa); mensuração, que é a quantificação do evento, logo após (ou até simultaneamente) o seu reconhecimento; e, evidenciação, que é a apresentação/divulgação aos usuários externos do evento econômico reconhecido e mensurado⁴.

Essa leitura acrítica do CPC 00 é enganosa, pois não há como os princípios atuarem sobre apenas uma das fases do processo contábil, se eles "[...] são a forma, o meio e a estrutura de que a disciplina se utiliza para chegar aos objetivos [...]"⁵.

Se o objetivo⁶ da Contabilidade é, resumidamente, informar usuários internos e externos de modo fidedigno, e, se os princípios conferem o respectivo direcionamento na atuação do contador, é certo que incidem sobre todas as fases do procedimento contábil.

Logo, o próprio pronunciamento deve ser lido de modo a retirar dos demais capítulos as normas aptas a direcionar o processo contábil como um todo, embora alguns princípios possuam laços mais estreitos com determinadas fases desse.

Nesse sentido, os Capítulos 2, 3, 5 e 6, por exemplo, apresentam expressamente características qualitativas das informações, premissas a respeito das demonstrações financeiras e das entidades que as reportam, critérios de reconhecimento e critérios de mensuração dos eventos econômicos, respectivamente.

Observe-se que não foi utilizada em nenhum momento a palavra "princípio", apesar de cada capítulo apresentar em determinados parágrafos direcionadores de conduta, que mais se assemelham a princípios⁷.

3. DE IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos; DE FARIA, Ana Cristina. **Introdução à teoria da contabilidade**: para graduação. 6. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018. p. 69.

4. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2017. p. 51-52.

5. DE IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos; DE FARIA, Ana Cristina. **Introdução à teoria da contabilidade**: para graduação. 6. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018. p. 70.

6. Idem, p. 35 e ss.

7. Essa é, provavelmente, a razão pela qual as obras atuais ainda utilizam a sistematização antiga para lecionar a Contabilidade (e sua estrutura), isto é, alguns se valem de pressupostos, princípios e convenções (Sérgio de Iudícibus, José Marion e Ana de Faria), outros usam princípios e convenções (equipe de professores da USP) e poucos utilizam apenas princípios (Juliana

Ademais, tratar princípio como característica, embora não se note num primeiro instante, significa modificar por inteiro sua capacidade de influenciar o usuário⁸ da Contabilidade.

Isso porque uma característica nada mais é do que um atributo, uma particularidade (própria) de algo ou alguém que o diferencia de outras pessoas ou coisas, é o aspecto distintivo de um em relação a uns ou outros⁹.

Já os princípios, repise-se, "[...] são como as grandes placas de direção e atenção de uma rodovia moderna. [...] São 'guias' de direção que, devidamente observados, vão nos levar aos objetivos desejados, sem grandes problemas [...]"¹⁰.

Não se observa uma característica para informar de modo fidedigno o usuário externo das informações contábeis/econômicas/financeiras; observa-se, sim, um princípio, que norteará todo o processo contábil, para que a informação, aí sim, atinja as qualidades necessárias para bem informar.

Se a informação não preencher as qualidades necessárias, não há necessariamente uma falha no processo de interpretação e aplicação dos princípios; a informação, por exemplo, pode se mostrar imaterial, muito onerosa – o custo de sua obtenção é indiscutivelmente superior ao seu benefício – ou prejudicial à entidade, embora todo o processo contábil tenha sido observado.

É dizer, se a informação divulgada (logo, passou por todo o processo contábil) possui todos os requisitos qualitativos, ela necessariamente observou todos os princípios que lhe eram aplicáveis; ao revés, a interpretação e a aplicação dos princípios não conduzem necessariamente a uma informação que preencha todos os requisitos qualitativos essenciais, de sorte que essa não seria divulgada (última fase do processo contábil).

Ainda em relação às características qualitativas da informação contábil, o CPC 00 "[...] divide as características da informação contábil em dois grupos: as fundamentais e as de melhoria. Ou seja, há uma espécie de hierarquização entre elas"¹¹.

Coelho e Osni Ribeiro). Claro, não é só pelo fato de um princípio não constar expressamente em algum enunciado que ele não existe mais.

8. No sentido mais amplo possível, mas com destaque para os preparadores e analistas das demonstrações.
9. Definição conforme a junção de significados disponível em <<https://www.dicio.com.br/caracteristica/>>. Acesso em: 19 jul. 2020.
10. DE IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos; DE FARIA, Ana Cristina. **Introdução à teoria da contabilidade**: para graduação. 6. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018. p. 70.
11. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e o CPC. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018. p. 33-34.

No entanto, essa suposta hierarquização – indicada, de certa forma, pela própria Estrutura – é conflituosa. Veja-se que, ao dissertar a respeito da aplicação das características qualitativas fundamentais, o CPC 00 estabelece que o processo de aplicação deve “[...] observar os efeitos de características de melhoria e a restrição de custo, [...]” (2.21).

Se a característica é fundamental, qual seria a razão de necessariamente observar características que lhe são “subsequentes”? Possivelmente, um eventual embaralhamento de conceitos e ideias, que, vale dizer, em nada macula aquele pronunciamento, pois o âmago da Estrutura Conceitual Básica deve ser preservado, de modo que se realize uma forma de leitura/interpretação integrativa¹².

Características fundamentais são: relevância (e materialidade) e representação fidedigna. Já as de melhoria são: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Por outro lado, as premissas são – ou, melhor, continuam sendo – continuidade e entidade, o que demonstra uma clara convergência à definição de princípios¹³.

Tanto o reconhecimento quanto a mensuração são em menor, igual ou maior escala reproduções ou consequências da atuação dos princípios contábeis.

Antes de maiores detalhes, vale relembrar a gama de princípios¹⁴ “pré-IFRS”: entidade, continuidade, custo como base de valor (registro pelo valor original), denominador comum monetário, atualização monetária, realização da receita e confrontação entre receitas e despesas (competência), oportunidade, objetividade, materialidade, conservadorismo (prudência), consistência.

De volta ao CPC 00, resta agora saber se os princípios acima elencados se encontram nas entrelinhas do pronunciamento, expressos ou se sequer foram cogitados. Porém, vale um alerta: interessam ao pronunciamento as informações econômicas (em palavras¹⁵ ou números), úteis e por um custo adequado.

12. Para os advogados, essa forma de leitura é bastante comum, basta pensar nas interpretações conforme a Constituição conferidas pelo STF em inúmeros julgamentos.

13. “Princípios contábeis podem ser conceituados como premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela Contabilidade, premissas que são a cristalização da análise e observação da realidade econômica, social e institucional” (DE IUDÍCIBUS, Sérgio [Coord.]. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 285).

14. Obtidos a partir da Deliberação CVM n. 29 ex n. 774, e desconsideradas as diferenças apontadas em artigo anterior (*vide* nota 1) – quais sejam, a adoção da tríade (postulados, princípios e convenções) em contrapartida à uniformização (princípios) dos conceitos.

15. Não, palavras não se limitam à denominação das contas. Basta pensar no aumento da importância das notas explicativas (*vide* FERNANDES, Edison Carlos. Notas explicativas: dever de informar e responsabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga [Coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 155 e ss.).

Econômicas, pois, afinal, o objeto da Contabilidade é o patrimônio da entidade (eventos econômicos); úteis, isto é, que sejam aptas a influenciar decisões; por um custo adequado, de modo que, à medida que o custo de obter e reportar a informação aumenta, o benefício correlato à informação aumenta em igual ou maior intensidade¹⁶.

Inicie-se o estudo pelos princípios (vetustos postulados) da entidade e da continuidade, ambos expressamente previstos no CPC 00.

Entidade é o "organismo" que reporta informações contábeis, por meio de suas demonstrações financeiras. O CPC prioriza a desvinculação entre as searas jurídica e contábil, uma vez que a "[...] a entidade que reporta não é necessariamente uma entidade legal" (3.10).

Contudo, a breve exposição a respeito desse princípio pode falsear a delimitação da própria entidade. Isso porque, embora o Pronunciamento também se dedique às demonstrações contábeis consolidadas, não consolidadas e combinadas, a entidade ainda deve ser encarada como o conjunto de recursos que possui diversas faces, um conjunto patrimonial destacado de seu respectivo titular.

O ponto não se restringe à separação entre jurídico e contábil, mas, sim, a uma relação de complementariedade não necessária, isto é, as esferas devem se entrelaçar e se complementar, embora não exista qualquer necessidade (e até obrigatoriedade) nesse sentido.

Entretanto, sob o prisma informacional, deve-se destacar que é o ponto de vista da entidade (sobre os seus eventos econômicos) que reporta as informações que prepondera sobre quaisquer outros, em que pesem algumas informações serem mais úteis a determinados segmentos do que a outros.

Já a continuidade, igualmente de forma resumida, nada mais é do que a "[...] suposição de que a entidade que reporta está em continuidade operacional e continuará em operação no futuro previsível [...]" (3.9), o que influi especialmente na base de mensuração dos fatos contábeis (ativos e passivos). Tais considerações seguem, basicamente, as diretrizes "pré-IFRS".

O princípio do custo como base de valor, anteriormente, era uma base de reconhecimento inicial do ativo, o elemento patrimonial era reconhecido pelo valor (preço) da transação.

16. Convém dizer que a relação inversamente proporcional entre custo e benefício é enganosa, pois não é, no mínimo, lógico afirmar que, tendo-se o intuito de aumentar a qualidade da informação, obtenha-se maior qualidade (retorno) ao se investir menos. Ainda, o custo aqui dissertado não é, ou não parece ser, o referente, por exemplo, à substituição de demonstrações financeiras em jornais de (grande) circulação pela disponibilização das mesmas em portais eletrônicos.

Atualmente, o CPC 00 divide a mensuração em duas formas: custo histórico, de um lado, e, do outro, valor atual; pois é aceitável, para fins de maior utilidade da informação contábil, que sejam adotadas diferentes formas de mensuração para diferentes elementos contábeis.

O custo histórico apresenta informações derivadas do preço da transação (valor de entrada) e não reflete eventuais mudanças de valores ao longo do tempo. Aqui, o fator tempo é invariavelmente afetado pelo consumo/desgaste do próprio item valorado.

Já o valor atual busca refletir as condições do elemento contábil na data da avaliação, e pode ser subdividido em: valor justo, valor em uso ou de cumprimento, custo corrente. Em qualquer dessas três formas, o fator tempo não está associado a consumo/desgaste.

O primeiro representa o valor que o mercado conferiria ao ativo ou passivo (valor de saída), de modo que o valor justo “[...] reflete a perspectiva dos participantes do mercado [...]” (6.13) e pode ser determinado conforme os preços do mercado ativo ou de acordo com o fluxo de caixa ligado ao elemento.

Já o valor em uso é o montante presente que se pode obter pelo uso ou alienação do ativo, enquanto o valor em cumprimento é o valor presente que se destina à liquidação do passivo.

Por último, o custo corrente retrata o custo de um ativo ou passivo equivalente na data da mensuração, e não o valor conferido pelo mercado ou o valor incorrido e ajustado ao tempo (em função de desgaste ou inflação).

Sob o viés informacional, o custo histórico produz alto aspecto confirmatório e baixo preditivo; já o valor atual possui alto aspecto preditivo e relativo¹⁷ valor confirmatório.

Diante de todas essas características, é preciso sopesar a natureza das informações que se pretende fornecer, ou seja, fazer um exercício de julgamento sobre a situação, para que as informações fornecidas sejam relevantes e fidedignas. Portanto, a depender da situação, cada base de mensuração pode melhor se adaptar ao que é exigido, o que confere alto viés subjetivo à mensuração.

17. Quando efetivada a transação, passa a haver alto valor confirmatório, mas se aproxima do custo (valor de entrada).

Nesse contexto, pode-se tomar o valor atual como uma consecução¹⁸ do princípio (adiante comentado) da essência sobre a forma¹⁹.

O princípio do denominador comum monetário, além de estar ligado à base de mensuração, está implícito no CPC 00, uma vez que os "[...] elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis são quantificados em termos monetários. [...]". Além do mais, a utilização de um único padrão monetário deriva, de certa forma, da necessidade de se usar uma só linguagem e, assim como o modelo anterior, uma única quantificação monetária.

Por sua vez, o princípio da atualização monetária foi expurgado pela Resolução CFC n. 1.282, de modo que não são necessárias maiores considerações a seu respeito²⁰.

Os princípios da competência, da realização de receitas e da confrontação de despesas e receitas merecem um estudo conjunto, por serem diversas vezes tratados como um só "conceito" e possuírem particularidades, a depender do viés adotado.

Para a Deliberação CVM n. 29, o princípio da competência resultava da junção dos princípios da realização das receitas e da confrontação destas com as respectivas despesas. A realização retratava o reconhecimento da receita quando o produto ou serviço era transferido ao cliente. Já a confrontação seguia a realização, de sorte que o reconhecimento de receitas levava ao reconhecimento de despesas. Sobressai a identificação da receita e da despesa correlatas, somada

18. "O modelo normativo erigido para dar efetividade ao princípio da substância econômica com caráter prospectivo exige a adoção de diversos critérios de mensuração que levem em conta as diferentes funções dos elementos patrimoniais ativos e passivos para a geração de fluxos de caixa, e, por isso, surgem métricas como: o 'valor justo', o 'valor recuperável', o 'valor presente' etc. [...]" (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. O princípio da substância econômica ou prevalência da substância sobre a forma. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 130, jul./dez. 2019).

19. "Há um estreito relacionamento entre o grande paradigma da Contabilidade, que é a *Essência sobre a Forma* e um particular critério de mensuração, que é o *Valor Justo*. Se a *essência econômica* de uma determinada transação é a que deve ter sempre preferência, na contabilização, nada mais apropriado que seja realizada através de um valor, no sentido econômico. O que de mais econômico existe do que o *mercado*? Logo, se *Valor Justo* é, essencialmente, valor de mercado, há um estreito relacionamento entre os conceitos" (DE IUDÍCIBUS, Sérgio. *Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda*. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga [Coord.]. *Controvérsias jurídico-contábeis* [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2010. p. 472).

20. A respeito do funcionamento da correção monetária de balanços, vide MARTINS, Eliseu. *Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira*. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). *Lei das S.A. em seus 40 anos*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ao fator tempo; natureza e momento caminham juntos não só logicamente, mas também metodológica e principiologicamente.

Já para as Resoluções CFC n. 750 e n. 774, a competência estava centrada na natureza da variação patrimonial, que ocorria num determinado corte temporal. O instante era privilegiado pelo princípio da oportunidade, de modo que o princípio da competência (natureza) estava acompanhado pelo da oportunidade (tempo).

Tanto a primeira quanto as segundas normas separam a ocorrência da variação com eventual ingresso e/ou saída de moeda.

Em sua atual versão, a Estrutura Conceitual adota a competência como identificação da variação, por se tratar de um reflexo dos efeitos de uma transação, sem rechaçar a relevância do fator tempo, pois efeitos da transação se dão em um determinado momento.

Contudo, a confrontação entre receitas e despesas, embora conectada às variações patrimoniais ligadas a ativos e passivos – num claro aspecto da natureza da variação (5.5) –, não recebe devido tratamento do CPC 00, fazendo-se crer que pronunciamentos específicos assim o farão. Então, apesar de até comporem a mesma estrutura, a confrontação receberá de antemão tratamento devido de diferentes pronunciamentos, enquanto a competência é tratada, em princípio, somente pela Estrutura.

Noutras palavras, identificar a variação como ativo, passivo, despesa ou receita é uma tarefa conceitual, enquanto confrontar receitas e despesas para apurar a “margem resultante do cumprimento” (6.28) cabe a cada pronunciamento, que tratará de cada situação.

Ademais, o aspecto informacional ligado à competência é reforçado em relação aos aspectos confirmatório e preditivo da informação, pois buscam-se informações “[...] úteis na avaliação da capacidade passada e futura da entidade de gerar fluxos de entrada de caixa líquidos. [...]” (1.18). Afinal, “[...] [a] fundamentação do regime de competência está justamente na ideia de relevância, ou seja, capacidade de previsão de fluxos futuros. [...] Ele antecipa o fluxo de caixa que somente irá ocorrer no momento seguinte”²¹.

Por sua vez, o princípio da oportunidade, que possui estreita relação com o da competência, não é encontrado expressamente na Estrutura Conceitual. Nesta, não há uma definição explícita e *a priori* do fator temporal do reconhecimento; o instante do reconhecimento é completamente dependente dos conceitos estabelecidos pelo CPC 00.

21. LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2017. p. 67.

Explica-se: o momento do reconhecimento depende do preenchimento de todas as condições da variação patrimonial. É dizer: deve-se, primeiro, verificar se a variação atende à definição de ativo, passivo, despesa ou receita, para, depois, reconhecer a variação.

Diferentemente, as Resoluções previam, primeiro, o conhecimento da variação, para, só então, determinar sua natureza, ou seja, a lógica era, basicamente, a inversa, de modo que não haveria essa relação de necessária dependência. Cuidava-se do oportuno conhecimento, que, hoje, se compreendido no CPC 00, determina o reconhecimento após o preenchimento da definição da variação patrimonial.

Além disso, esse princípio visava a reportar todas as variações patrimoniais (integridade²²) no momento em que ocorridas (tempestividade). Não se pode afirmar que esse propósito inexistente, mas será igualmente refém do preenchimento dos requisitos conceituais.

No atual contexto, há, também, quem²³ o designe como a característica qualitativa da tempestividade. No entanto, a tempestividade, para o CPC, "[...] significa disponibilizar informações aos tomadores de decisões a tempo para que sejam capazes de influenciar suas decisões. [...]" (2.33). Veja-se que não há qualquer menção ao momento em que a variação deve ser reconhecida, como o faz a oportunidade.

Ademais, essa vinculação ao conceito também é percebida ao se tratar do "desreconhecimento", uma vez que, não mais preenchida a definição da variação, deve-se retirar parte ou todo o ativo ou passivo anteriormente reconhecido.

No mais, deve-se atentar para, além do reconhecimento, a necessidade de mensuração da variação, pois reconhecimento e mensuração são processos praticamente simultâneos, de forma que não se pode reconhecer (em balanço ou resultado) aquilo que não se mensura.

A objetividade, tida como convenção, estabelecia uma ordem preferencial: eram preferidos os procedimentos que podiam se valer de evidências objetivas;

22. O parágrafo 5.7, por exemplo, fala de demonstrações completas, assim como o 2.14.

23. "Dos seis princípios constantes da revogada Resolução CFC n. 750, de 1993, não há correlação somente para o Princípio da Prudência: a NBC dedicou todo o Capítulo 2 à entidade que reporta a informação contábil; o Princípio da Continuidade é tratado no item 4.1, considerando-o como premissa subjacente; o Princípio da Oportunidade é tratado como uma das características qualitativas de melhoria, no item QC29, com o título de tempestividade; o Princípio do Registro pelo Valor Original é respaldado na introdução e nos itens QC13, 4.55 e 4.56; e, finalmente, o Princípio da Competência é tratado pela NBC como regime de competência nos itens OB17 e OB19" (COELHO, Juliana Moura Ribeiro; RIBEIRO, Osni Moura. **Princípios de contabilidade comentados**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 8).

cuidava-se de mecanismo de certificação quanto ao processo contábil, pois, quanto mais objetiva a evidência, mais confiável era a informação.

Esse mecanismo possui semelhanças com a capacidade de verificação, característica qualitativa da informação que impõe mecanismos para se checar a representação correta do evento econômico, é dizer: verifica-se por meio de qualquer desses procedimentos se houve representação fidedigna do fenômeno.

Já a materialidade, outra convenção, teve sua diretriz principal mantida, pois é material a informação cuja "[...] omissão, distorção ou obscuridade puder[em] influenciar, razoavelmente, as decisões [...]" (2.11). O custo da produção da informação se tornou um limitador para toda e qualquer informação contábil, não há mais (como antes) uma ligação específica a esse princípio.

Todavia, a materialidade é, hoje, apresentada como um apêndice da relevância (característica fundamental), que, por seu turno, indica toda e qualquer informação que (i) possua valor preditivo e/ou confirmatório e (ii) possa influenciar a tomada de uma decisão. A materialidade se diferencia da relevância na medida em que foca na magnitude da informação, e não necessariamente em suas qualidades preditiva e confirmatória.

O conservadorismo (prudência), mais uma convenção, disciplinava sinteticamente que ativos devem ser mensurados pelo menor valor e passivos devem ser mensurados pelo maior valor, desde que não haja qualquer manipulação do item patrimonial.

Quando o CPC 00 trata das características da representação fidedigna, fala-se em representação neutra, que "[...] não é tendenciosa na seleção ou na apresentação de informações financeiras [...]" (2.15) e se apoia na prudência que "[...] é o exercício da cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza [...]" (2.16).

Então, sob cenário de incerteza, há uma nítida tendência de conservadorismo ao se mensurar o evento econômico, conferindo o maior valor aceitável ao passivo e o menor valor aceitável ao ativo. Mas, o que sobressai em qualquer situação é a necessidade de que não haja qualquer manipulação na mensuração do evento econômico²⁴.

A consistência, também convenção, recomendava a adoção do mesmo padrão de avaliação para os fenômenos econômicos, sempre que possível. Na Estrutura, é apresentada a característica qualitativa da comparabilidade, sendo a consistência um apêndice.

24. Vale a leitura das críticas feitas, pelos autores da "bíblia" (p. 31), ao otimismo e ao pessimismo exagerados.

Comparabilidade “[...] permite aos usuários identificar e compreender similaridades e diferenças [...]” entre, no mínimo, dois itens (2.25), ao passo que a consistência tem suas características inerentes preservadas, já que “[...] refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens [...]” (2.26).

Vistos todos os princípios expressa e detalhadamente previstos no cenário anterior, pode-se passar ao princípio de maior impacto para o modelo IFRS: essência sobre a forma. Porém, é necessário reconhecer que esse princípio já recebeu (tímida) atenção da Deliberação.

Nos termos da Deliberação, a forma poderia ser preterida em função da essência, a fim de prestar uma boa informação, além de falar, de forma incipiente, do caráter preditivo da informação.

Porém, antes de maiores detalhes sobre o princípio em si, é preciso fazer um breve apanhado do olhar anglo-saxão sobre as demonstrações contábeis.

Com a Revolução Industrial, o enfoque do sistema contábil foi modificado; passou-se da contabilidade voltada ao controlador da entidade para a contabilidade voltada ao minoritário, em razão da transferência de recursos dos poupadores para as empresas²⁵.

Podia-se, então, falar em uma visão verdadeira e apropriada (*true and fair view*) para os fenômenos econômicos reportados pelo sistema de informação contábil:

[...] Daí haverem os ingleses e norte-americanos desenvolvido a prática de ser “melhor estar aproximadamente certos” calculando o lucro, mesmo que com algumas estimativas durante esse processo, do que “exatamente errados” só apurando-o ao final. E por que “exatamente errado”? Porque, apurando-se ao final, argumentavam que os lucros dos anos anteriores estavam errados porque nada era apurado, e no último também estava errado porque não era o resultado desse último ano, e sim o de vários anos juntados para apuração apenas no último²⁶.

Visão cujo cerne era a essência do evento econômico, e não necessariamente sua forma, contexto no qual surgiu o balanço consolidado, com a quebra de dois paradigmas:

Primeiro: quebra do paradigma de balanço por entidade jurídica, substituído pelo do balanço de uma entidade econômica. Talvez só mesmo na cabeça dos

25. MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 618.

26. Idem, p. 619.

pragmáticos anglo-saxônicos era possível essa abstração: balanço de uma entidade que, juridicamente, não existe! Nem tem CNPJ! Mas representa o poderio econômico de um conjunto patrimonial sob controle comum, evidencia o que o conjunto realmente tem a receber do mundo exterior a ele, ou deve para esse mundo; e evidencia o que teve esse conjunto de receitas e despesas com o resto do universo, nada contando com o que tiver havido internamente a ele.

[...]

Segundo paradigma quebrado com a consolidação de balanços: quando uma empresa possui 70% do capital de outra, ao consolidar precisa trazer não 70% do seu caixa, mas sim 100%, para mostrar o poderio do grupo de empresas. Só que a controladora não tem propriedade nenhuma sobre o caixa da controlada, nem 70% nem 100% – na verdade, propriedade nenhuma. Como então consolidar no balanço da “mãe” todo o caixa da filha? Muito simples: **quebrando esse paradigma da propriedade jurídica** que, até então, prevalecia também entre os anglo-saxônicos. **E substituiu-se o conceito de propriedade jurídica por controle para fins de elaboração dos balanços consolidados.** Que quebra de paradigma, também a exigir abstração, criatividade e coragem.

[...]

Assim, na **quebra dos paradigmas Propriedade x Controle e Entidade Jurídica x Entidade Econômica** ampliou-se a ideia de que se conseguia, dessa forma, dar uma melhor “**true and fair view**” da posição e do desempenho do grupo de empresas, **com uma prevalência forte dos conceitos econômicos de entidade, de patrimônio e de resultado prevalecendo sobre seus equivalentes jurídicos**²⁷.

Torna-se dedutivo, portanto, que, à medida que se privilegia a essência, choques podem existir em relação à forma adotada para uma determinada transação, principalmente pela cultura jurídico-contábil adotada pelo país. Daí, a se falar que o subjetivismo inerente à visão verdadeira e apropriada deve ser responsável:

Forma e essência sempre estiveram em campos antagônicos, principalmente nos países *code-law*, de tradição de Direito romano-germânico. É claro que, como consequência, esses países tendem a fazer prevalecer a forma, mesmo que a essência possa indicar algo diferente no que se refere à operação. Alguns dos fatores que fazem prevalecer a forma jurídica são referidos como razões de objetividade, receio do registro ser invalidado, o conservadorismo que ainda cerceia a contabilidade e, também, a falta de conhecimentos básicos de economia.

27. MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira. In: VERNANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 620-622. (grifos do original).

Nossa Contabilidade esteve sempre ligada à forma, pelos motivos acima. Fala-se em prevalência da essência sobre a forma apenas desde a década de 1980, quando aparece, pela primeira vez, explicitamente, a expressão na Deliberação 29 da CVM (de 1986), a antiga Estrutura Conceitual Básica da CVM/Ibracon, que, em suas conceituações gerais, já continha as raízes de uma Contabilidade voltada ao modelo de mercado, assemelhando-se bastante, embora resumidamente, à atual Estrutura Conceitual (Deliberação CVM 539, de 2008).

A prevalência da essência sobre a forma é, certamente, a principal raiz que nutre e sustenta toda a árvore contábil. Quando se souber entendê-la e aplicá-la com propriedade, se chegará ao ponto mais alto da evolução contábil, no qual se saberá dosar relevância, objetividade e subjetivismo responsável.

Subjetivismo responsável é a faceta moderna da objetividade tradicional, às vezes por demais apegada à forma, aos documentos comprobatórios e ao que é tangível. Assim, a fim de se aplicar bem a essência sobre a forma, é preciso saber usar o subjetivismo responsável, conceito criado por esse autor e que significa desvendar a incerteza naquela parcela que se apresenta como risco calculável, utilizando as técnicas de previsão, quantitativas e de análise mais avançadas. No fundo, saber usar o subjetivismo responsável é tudo que se requer de um contador moderno, principalmente na ótica da nova Contabilidade brasileira, atrelada à internacional²⁸.

Sedimentado o princípio na seara eminentemente contábil, pode-se falar em sua adoção pelo Direito Contábil, principalmente em razão da clara disposição legal²⁹ que determina a observância dos princípios contábeis geralmente aceitos. Incorporado pelo ordenamento jurídico, esse princípio recebe novos olhares e uma interpretação mais detida a respeito do eventual embate entre matéria e forma:

[...] Considero que o mandamento principal é a busca da essência subjacente da realidade econômica de todos os fatos contábeis de qualquer natureza que estejam ou não lastreados em formas ou documentos jurídicos. Por essa perspectiva, o princípio constitui diretriz indeclinável para a consideração econômica de todos os fatos contábeis, e, por isso, ele não incide (produz efeitos) apenas e tão somente por ocasião da qualificação de fatos declarados em documentos jurídicos nos quais existam suspeitas de que mascaram operações com consequências econômicas distintas das declaradas pelas partes. Portanto, o princípio não existe para servir de critério de escolha ou preferência entre abordagens distintas (econômicas e jurídicas). Nessa perspectiva, portanto, a noção de "prevalência" é acidental e secundária, de modo que o intérprete e aplicador das normas deve procurar a fenomenalidade

28. DE IUDÍCIBUS, Sérgio. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 465-466.

29. Vide o art. 177, da Lei n. 6.404/1976.

econômica para traduzi-la em palavras e números, com diz o item QC12 da Estrutura Conceitual. Essa procura é mandatória e deve ser perseguida diante de quaisquer fatos e durante todo o percurso do processo contábil.

A face visível do princípio contábil da substância econômica é a que enuncia um critério de decisão que consiste em atribuir maior peso aos fenômenos econômicos do que aos efeitos jurídicos de algumas operações. Todavia, parece certo que essa é uma visão apenas parcial do princípio; a decisão em favor da prevalência da substância sobre a forma é apenas um aspecto ou matriz do princípio, tendo em vista que o juízo de desconsideração é apenas um modo de qualificar um fato contábil nos casos em que o intérprete vier a encontrar uma dissociação entre o efeito jurídico e a consistência (substância) econômica do ato ou negócio a ser reconhecido e mensurado. Ocorre que o princípio em questão não visa apenas a estabelecer um critério de escolha diante de uma forma jurídica que possa mascarar a realidade dos fatos; ele é, sem dúvida alguma, um instrumento de correção, mas isso não esgota a sua função como norma fundamental que estabelece diretrizes de caráter geral para se atingir uma finalidade. É verdade que o princípio parte do pressuposto (também aceito no campo jurídico) de que os documentos de uma operação podem obscurecer ou distorcer os efeitos econômicos de atos ou negócios que afetam o patrimônio da entidade, e, por isso, estabelece um mandamento geral que funciona como uma espécie de lente corretiva necessária para revelar a "verdade" econômica que pode estar eclipsada, escondida ou dissimulada nas formas jurídicas. Casos que exigem correção são acidentais ou episódicos, mas o princípio se mantém vigente em todo o tempo, porquanto está impregnado em cada norma contábil para lhe dar fundamento de validade e indicar o norte a ser seguido. Isso significa dizer que o princípio não se aplica apenas para determinar escolhas diante de fatos concretos; o seu papel é muito mais abrangente e grande é a sua importância para o sistema de normas contábeis vigentes na medida em que ele se atomiza em cada norma contábil, desde a formulação em abstrato até a aplicação em casos concretos.

Por essa perspectiva, parece claro que, após o advento das normas internacionais, todos os preceitos contidos nos diversos Pronunciamentos Técnicos editados pelo CPC devem ser congruentes com o referido princípio, cuja função no ordenamento contábil não é apenas servir de critério para escolhas diante de casos em que o arcabouço formal jurídico possa mascarar o efeito econômico subjacente³⁰.

Com isso, esse princípio apresenta algumas funções, quais sejam: (a) servir de diretriz, ao legislador, na formulação de normas contábeis e, ao intérprete, na interpretação e aplicação dessas normas; (b) podendo-se, inclusive, falar numa

30. ANDRADE FILHO, Emar Oliveira. O princípio da substância econômica ou prevalência da substância sobre a forma. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 126-128, jul./dez. 2019.

regra de bloqueio, que rechaça efeitos contrários aos perseguidos pelo sistema contábil. A observância a essas funções confere fidedignidade à representação contábil do fenômeno econômico³¹.

De todo o exposto, viu-se que, embora implícitos em certas situações, os princípios contábeis do panorama contábil anterior foram (em grande parte) mantidos e, em muitas situações, relidos pela nova Estrutura Conceitual. Essa releitura, como não poderia deixar de ser, provoca – e sempre o fará – efeitos na seara tributária, que devem ser tutelados segundo seus próprios princípios.

3 PRINCÍPIOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS

Assim como na seara contábil, os princípios são inerentes ao estudo e ao desenvolvimento do Direito Tributário. Especialmente no que se refere ao desenvolvimento, passou-se dos princípios “tradicionais” aos “modernos”.

Dentre esses, foram apresentados os princípios da neutralidade e da rastreabilidade. O primeiro, que não é o de cunho constitucional, busca neutralizar os efeitos tributários das modificações contábeis, e o segundo se destina a reconstituir as operações a partir dos dados contábeis e, principalmente, apurar tributos a partir desses.

Pode-se, agora, passar ao estudo dos outros dois princípios: competência e realização, que costumam caminhar juntos, para se aferir a capacidade contributiva tributável a cada exercício.

De plano, diz-se, na esfera tributária, que o princípio da competência é o “[...] princípio geral que rege a imputação temporal das mutações patrimoniais para fins de determinação do resultado de cada período [...]”³².

Contudo, é necessário relembrar rapidamente as lições da própria seara contábil. Isso porque, de um modo geral, *parece* prevalecer para a doutrina tributária o aspecto temporal do princípio da competência, ao se traçarem os limites e os efeitos dessa norma para fins de tributação, embora o princípio da competência, ao menos para fins contábeis, não represente tão fortemente tal aspecto temporal.

De acordo com o texto anterior, a Deliberação CVM n. 29 e as Resoluções CFC n. 750 e n. 774 – ignoradas as diferenças já apontadas e a relação com

31. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. O princípio da substância econômica ou prevalência da substância sobre a forma. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 128-129, jul./dez. 2019.

32. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 109.

outros princípios – traziam a seguinte inter-relação de princípios: oportunidade, realização, confrontação e competência.

O princípio da oportunidade era expressamente tratado apenas pelas Resoluções, de modo que se deve levar a registro a variação patrimonial assim que ocorrida. O registro oportuno – frise-se, o registro, e não o momento em que se disponibiliza a informação – confere integridade (retrato completo dos eventos) e tempestividade (atestado de que as variações foram reconhecidas no instante adequado) aos lançamentos contábeis e, conseqüentemente, às demonstrações.

Já o princípio da realização recebe lições expressas na Deliberação, no sentido de que se reconhece a receita no instante em que há a transferência do produto ou serviço ao cliente. Em conjunto com o princípio da confrontação, que se destina ao reconhecimento das despesas correlatas às receitas, forma-se o princípio da competência.

Competência que, para as Resoluções, está direcionada à verificação (da natureza) das variações em determinado período.

Em outras palavras, a conjunção dos princípios – que são, de certa forma, complementares – leva a um princípio que identifica variações em determinado corte temporal, que se dão em certo instante e por um valor específico; identificada a variação como uma receita, atrai-se o reconhecimento da respectiva despesa.

Na prática, esse conjunto foi e é conhecido simples e corriqueiramente como competência e engloba, basicamente, aspectos material, temporal e lógico.

Material, pois identifica a *natureza* da variação patrimonial (se ativo, passivo, receita ou despesa); temporal, na medida em que revela o *instante* no qual se dá a variação; lógico³³, porque obtempera que, em regra³⁴, não há *ganho* (receita) sem *esforço* (despesa) razoavelmente *quantificáveis*.

Em outras palavras, não se trata apenas e isoladamente de “o que se deu”, “quando se deu” e “quanto se deu naquele período”, mas, sim, de um conjunto uniforme e estável de conceitos e diretrizes para contabilização. Reitere-se: não há uma sobreposição de um aspecto sobre o outro; uma parte não prevalece sobre o todo³⁵.

33. Mal comparando, pode-se pensar, por exemplo, na “Lei da Ação e Reação”, pois, para todo sacrifício (despesa, ação), há um benefício (receita, reação) relacionado.

34. E, toda regra comporta exceção. As doações para os donatários (recebedores) não exigem um esforço específico.

35. “A teoria da contabilidade, ao contrário do que se pensa mais corriqueiramente, repousa na consideração da visão de conjunto em prevalência sobre a análise individual dos componentes de um cenário contábil. [...]” (DE IUDÍCIBUS, Sérgio. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga

Todavia, é possível dizer, até por questões lógicas, que não há que se falar em "quando" e "quanto", se não se discutiu primeiramente "o que", que deverá estar associado a aspectos temporais e quantitativos.

Noutro giro, a doutrina tributária, ciente desses diversos aspectos, *parece* conferir maior importância ao aspecto temporal³⁶ da competência:

O regime de competência está baseado na ideia de tempestividade do registro das cifras que modificam a estrutura, sob o aspecto qualitativo ou quantitativo, do patrimônio social de uma entidade. Ao estabelecer critérios objetivos acerca do reconhecimento das mutações patrimoniais a lei societária pretende impedir a geração de resultados contábeis sem consistência econômica e a distribuição de lucros fictícios que implicam a erosão do capital empresarial que é uma garantia dos credores. O objetivo básico do regime de competência, diz José Bulhões Pedreira, "é distribuir o fluxo contínuo de renda da pessoa jurídica entre os exercícios sociais segundo critérios que atribuam a cada período a renda que lhe compete, ou cabe, por ser renda cuja disponibilidade foi adquirida (e, conseqüentemente, acresceu ao patrimônio) no período". Assim, continua o douto jurista, "no regime de competência, o que importa é o momento em que a receita ou o rendimento é ganho, ou acresce ao patrimônio, o que pode ocorrer tanto no recebimento da moeda quanto antes ou depois desse recebimento". Na visão de Ademar Franco, no regime de competência "procura-se registrar o fato no momento em que jurídica e economicamente a receita integrou o patrimônio social", ao passo que, no regime de caixa, "somente no momento em que a receita é efetivamente recebida". Para Nilton Latorraca o referido princípio visa "a fazer com que a demonstração do patrimônio social enquadre, em toda a sua extensão, os efeitos contábeis dos atos e fatos ocorridos no período de tempo a que essa demonstração reporta"³⁷.

Vê-se, da transcrição, que há uma nítida preocupação com o fator temporal, isto é, de se demonstrar, naquele exato período, as variações incorridas³⁸.

[Coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2010. p. 473).

36. Aspecto que pode ser interpretado como a realização da receita (Deliberação) ou a oportunidade do registro (Resoluções).
37. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 110-111.
38. Em sentido semelhante: "Na essência, a contabilidade despreza a preocupação em relacionar os recebimentos e pagamentos em caixa. A questão é *quando*, se não no caixa, os resultados devem ser reconhecidos, uma vez que o princípio da competência almeja exatamente a distribuição dos resultados da sociedade entre os exercícios sociais, segundo critério, independente da realização em moeda, que atribua a cada período o resultado que lhe *compete*. Isso requer uma especificação de quando e como se daria essa aquisição" (CHARNESKI, Heron. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da renda.

Por outro lado, há quem, na juridicização do princípio da competência, busque atribuir relevância a todos os aspectos, mesmo que enfoque, momentaneamente, no instante do reconhecimento:

Temos para nós que, juridicamente, o regime de competência implica reconhecer a receita à medida que o direito adquirido sobre o preço ou crédito (que nasce assim que se aperfeiçoa o negócio) for se estabelecendo sobre os valores desse crédito ou preço, mesmo que não tenha nascido ainda a pretensão (exigibilidade) de tais valores. Isso vale, desde que o preço seja determinado ou, ainda que determinável, nos momentos em que o direito adquirido sobre o preço ou crédito se estabelecer sobre os valores desse preço ou crédito, essas parcelas do preço ou crédito estejam determinadas. E adicione-se o requisito de, nos momentos referidos, as despesas relacionadas ao(s) negócio(s) jurídico(s) gerador(es) da receita serem quantificáveis com razoável grau de segurança³⁹.

Noutro giro, se a norma tributária determina que o lucro tributável tome por base o lucro contábil (societário), que, por sua vez, se vale do princípio da competência, é certo que a tributação incorpora esse princípio⁴⁰.

São novamente valiosas as lições de Edmar Andrade:

A lei tributária estabelece que a base de cálculo do IRPJ deva ter como ponto de partida o lucro do período determinado de acordo com o direito contábil aplicável, e este, por sua vez, prescreve que o regime de competência é o critério que governa o reconhecimento das mutações patrimoniais. A lei, nesse caso, procura atender aos interesses do erário porque estipula critérios para registro de mutações patrimoniais e que permite a identificação do momento a partir do qual os fatos contábeis representativos daquelas mutações passam a ter aptidão para serem alcançados pela norma impositiva.

Esse princípio, de caráter eminentemente contábil, é adotado pela legislação tributária, com algumas modificações que visam a atender a certos objetivos específicos não coincidentes com as finalidades perseguidas pela legislação societária. Assim sendo, o campo normativo de incidência das normas que impõem a adoção compulsória

In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da [Coord.]. **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 90. [grifos do original].

39. TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 298. (grifos do original).
40. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 109-112.

do regime de competência é recortado em certas circunstâncias porquanto a lei admite, em caráter excepcional, que seja observado o regime de caixa, de modo que as mutações patrimoniais só passam a ter relevância com a ocorrência de um fluxo financeiro. [...] Portanto, existem dois regimes de competência: em primeiro lugar, há o regime contábil, que diz respeito à imputação temporal das cifras representativas de mutações patrimoniais ao resultado do período; e, há também o regime de competência para fins fiscais que é formado por regras específicas que prescrevem ajustes ao lucro líquido para fins de apuração dos impostos incidentes sobre o lucro. Há, portanto, entre uma figura e outra uma série de assimetrias, de modo que a lei tributária toma o resultado contábil como ponto de partida sem, no entanto, acolher integralmente os efeitos que lhe são próprios e que são produzidos na seara contábil⁴¹.

Existiriam, assim, dois princípios da competência, com duas funções diferentes, em razão de espectros diferentes de atuação.

Contudo, pode-se dizer que há um único princípio da competência, ou, melhor, um único aspecto central de competência, qual seja: a natureza de uma variação patrimonial. É dizer: identificada a variação (especialmente) como receita ou despesa, assim o será para fins contábeis e tributários, mas, quanto a esses últimos, resta saber se tributáveis ou não e se dedutíveis ou não.

Um exemplo possui o condão de esclarecer o raciocínio: tome-se um ativo avaliado a valor justo, sua eventual valorização será uma receita contábil e comporá o eventual lucro contábil. Parte-se, então, deste para se chegar ao lucro tributável e, ao fazê-lo, a norma tributária determina a exclusão da *receita*, por não ser *tributável*.

Noutras palavras, se o lançamento a crédito decorrente da avaliação a valor justo não fosse reconhecido como uma receita, não haveria motivo para que fosse determinada sua exclusão do cálculo dos tributos sobre o lucro, típico tratamento conferido às receitas.

Logo, reconhecida a variação patrimonial como receita, em decorrência do princípio da competência, as normas de tributação também a reconhecem como receita, mas não tributável. A ausência de tributação se dá por outro princípio (ou aspecto) que não o da competência (material, natureza da variação).

Daí, ganha destaque o princípio da realização, de grande valia para a tributação, mas um conceito, para fins contábeis, ligado à competência.

Como dito, o princípio da competência foi absorvido pelo Direito Tributário ao, por exemplo, valer-se do lucro contábil como ponto de partida para a apuração

41. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 111-112.

dos tributos sobre o lucro. Se o princípio da competência foi absorvido, é natural que seus "subprincípios" também o fossem.

Porém, para fins de tributação, o princípio da realização recebe uma certa autonomia, não necessariamente independência. Isso porque esse princípio pode ser estudado por si só, seu sentido e seus efeitos, embora não esteja desvinculado do princípio da competência. Enquanto a competência identifica (rotula) a variação patrimonial – em determinado período, evidentemente –, isto é, se é receita ou despesa, a realização define seus efeitos tributários, ou seja, se é tributável ou não e dedutível ou não – em determinado período, evidentemente.

No entanto, cabe esclarecer que ambos são faces do mesmo poliedro. Por mais que se tenha buscado delimitar o campo de cada princípio, é nítido que ambos se inter-relacionam e ambos estão envoltos por questões materiais e temporais, pois não é possível falar em variação que não esteja vinculada ao transcurso do tempo, da mesma forma que não se pode pensar em lapso temporal sem os seus correspondentes acontecimentos.

De todo modo, valem maiores noções a respeito do princípio da realização. Este pode ser inicialmente identificado como uma espécie de limite ao legislador tributário. Num primeiro momento, o legislador (seja qual for o ramo) está condicionado à observância do princípio da igualdade, para, na seara tributária, atentar-se quanto à capacidade contributiva dos contribuintes e, especificamente no caso dos impostos diretos, respeitar a realização da renda⁴².

Assim, ao definir o que é renda, o legislador deve observar o que sobeja ao mínimo existencial, de forma que a "[...] realização da renda é, por sua vez, um princípio de controle, uma garantia de que o contribuinte será tributado apenas após esse limite"⁴³.

Passando-se ao estudo da renda como materialidade tributável, vêm à tona a disponibilidade jurídica e a disponibilidade econômica encampadas pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Noutras palavras, é a realização que possui o condão de gerar o imposto, separando-se o acréscimo patrimonial do contribuinte⁴⁴. Ainda, colhe-se a seguinte crítica de Fernando Zilveti:

Mais precisa teria sido a definição do CTN caso o artigo 43 determinasse, como fato gerador do imposto de renda, a renda realizada. A teoria da realização da renda foi,

42. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 228.

43. Idem, p. 229.

44. Idem, p. 236.

aliás, defendida pelo próprio Rubens Gomes de Sousa, embora ele tenha falado em disponibilidade, o que deu margem à interpretação da forma de disponibilidade e que gerou toda a controvérsia.

Não se confunda, ainda, realização com liquidação. Liquidação é o ato de transformar em dinheiro um bem ativo do contribuinte. A realização é a separação do ganho original aplicado na propriedade. O destaque da parcela do patrimônio, produzindo um acréscimo de valor, pode denominar-se realização. Aceita-se, todavia, a realização *in genere*, ou seja, um acréscimo patrimonial disponível, como o recebimento do preço de uma venda. Observa-se, com razão, que o CTN considera renda independentemente da manifestação de fluxo monetário, ou seja, ilíquida⁴⁵.

Pode-se somar à compreensão de realização como o destaque do patrimônio (que agrega valor) o fato de inexistir um momento predeterminado (exato) para que se considere o ganho (receita) realizado, permitindo-se a identificação de acordo com o caso⁴⁶.

Já em relação à Lei n. 12.973/2014, Edison Fernandes Ieciona que foi, nela, privilegiado o princípio da realização, que pode ser interpretado sob duas vertentes: na fase do reconhecimento, “[...] a realização implica o momento do registro contábil, o que inclui a avaliação da operação ou negócio jurídico em exame [...]”, razão pela qual ela “[...] tem sido identificada com o regime de competência, o qual representa a regra contábil que determina o momento em que o ativo ou o passivo será registrado [...]”; na fase da mensuração, há a confirmação da avaliação feita quando do reconhecimento, “[...] [e]m outras palavras, a submissão a uma operação de mercado (negócio jurídico entre partes independentes) ratifica, ou não, o valor atribuído ao ativo ou ao passivo examinado [...]”⁴⁷.

No entanto, a própria lei, em certas situações, substituiu a realização pela objetividade, para que a tributação esteja livre do excesso de subjetividade desse novo padrão contábil e em razão também da existência de regras próprias fiscais, que guiam a apuração dos tributos sobre o lucro, o que provoca a existência de diferenças entre as contabilidades societária e fiscal⁴⁸.

45. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 241.

46. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ. São Paulo, Quartier Latin, 2012. p. 361-362. (Série Doutrina Tributária, VII).

47. FERNANDES, Edison Carlos. **Novo imposto de renda das empresas**: repercussão dos tributos sobre o lucro no patrimônio da empresa. São Paulo: Trevisan, 2017. p. 68-70.

48. Idem, p. 158. Especificamente sobre as diferenças: “Em outras palavras, a adoção da objetividade cria diferença entre o valor contábil e o valor tributário da operação considerada. Essa diferença é temporária, porque, computado todo o período de vida útil do bem ou do contrato, esses valores vão se corresponder e se anular. Em razão disso, como foi dito, o cálculo dos

De todo modo, é nítido que a legislação tributária que trata dos efeitos da "revolução contábil" se vale de princípios mais sofisticados e que possuem maior interação com a Contabilidade. Isso não significa que os princípios tradicionais estão ou estarão em "desuso", mas é patente a necessidade de uma releitura desses, para que, assim como ocorre com os quatro princípios acima destrinchados, acompanhem as modificações e os novos parâmetros contábeis e, conseqüentemente, tributários.

4 APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS ENTRE A CONTABILIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Apresentados os princípios das duas searas sob o influxo do novo padrão contábil, podem ser traçados pontos de aproximação:

- a) a Contabilidade e o Direito Tributário possuem expressa ou implicitamente princípios que guiam os intérpretes das duas áreas. No que tange aos princípios contábeis, há incorporação pelos dois ramos;
- b) o padrão IFRS promoveu mudanças no contexto contábil de até então e, conseqüentemente, reflexos no campo tributário;
- c) o princípio da competência é reconhecido por ambas as áreas, associando-o à realização e à confrontação;
- d) a rastreabilidade se faz presente para fins contábeis e tributários, de modo que as demonstrações financeiras (com suas contas e subcontas) servem para informar a situação econômico-financeira da entidade e origem e destino dos valores.

Por outro lado, também podem ser apontadas diferenças:

- a) a entidade contábil é a econômica, enquanto a tributação ainda privilegia a jurídica;
- b) a subjetividade privilegiada pela Contabilidade é, em regra, neutralizada para fins tributários, uma vez que o Direito Tributário adota critérios (mais) objetivos para, por exemplo, aferir ganhos;

tributos sobre o lucro, quando houver casos assim, repercutirá no patrimônio da empresa, por meio da constituição de tributos diferidos" (FERNANDES, Edison Carlos. **Novo imposto de renda das empresas**: repercussão dos tributos sobre o lucro no patrimônio da empresa. São Paulo: Trevisan, 2017. p. 159).

- c) enquanto a doutrina tributária *parece* associar a competência ao tempo, a Contabilidade a associa à natureza, que, necessária e logicamente, dá-se num certo período. Ainda, o elo entre competência e informação é reforçado na Estrutura, enquanto, para a tributação, a competência possui laços estreitos com a apuração dos tributos sobre o lucro;
- d) a realização, sem menção expressa no CPC 00, permanece relacionada ao fator temporal que engloba a competência, mas, para fins tributários, esse princípio goza de maior prestígio, de modo que ele define o que pode ou não ser tributado;
- e) a rastreabilidade, num contexto informacional, é um mero mecanismo de reporte, enquanto, num panorama de tributação, foi alçado ao posto de "legitimação" da tributação (violada a rastreabilidade, presume-se ocorrido o fato gerador).

5 CONCLUSÃO

Como demonstrado ao longo deste e dos textos anteriormente publicados nesta **Revista**, as IFRS promoveram modificações no campo contábil, com reflexos no campo jurídico. Especificamente quanto aos princípios, houve a absorção e até a releitura de certos princípios na seara contábil, enquanto, na jurídico-tributária, princípios mais modernos ganharam destaque. E, de toda essa inovação, exurgem aproximações e distanciamentos, o que apenas reforça a inter-relação entre essas áreas.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. O princípio da substância econômica ou prevalência da substância sobre a forma. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 125-139, jul./dez. 2019.

CHARNESKI, Heron. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 186-211.

COELHO, Juliana Moura Ribeiro; RIBEIRO, Osni Moura. **Princípios de contabilidade comentados**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)**. Brasília, DF. 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: 5 ago. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 750/93**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

_____. **Resolução CFC n. 774/94**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

DE IUDÍCIBUS, Sérgio (Coord.). **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 464-478.

_____; MARION, José Carlos; DE FARIA, Ana Cristina. **Introdução à teoria da contabilidade**: para graduação. 6. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018.

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

_____. **Novo imposto de renda das empresas**: repercussão dos tributos sobre o lucro no patrimônio da empresa. São Paulo: Trevisan, 2017.

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

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 607-636.

MOREIRA, Jorge Guilherme. Princípios contábeis e fiscais: aproximações e distanciamentos pré-IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 129-147, jan./jun. 2020.

_____. Princípios contábeis e fiscais: um novo panorama no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 129-147, jul./dez. 2020.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 361-362. (Série Doutrina Tributária, VII).

TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 287-325.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

