

AS DIFERENÇAS ENTRE AS VISÕES CONTÁBIL E JURÍDICA NO PLANO DA EXISTÊNCIA E SUAS REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS

Fernando Daniel de Moura Fonseca

Residência pós-doutoral em Direito Tributário na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Master of Laws* pela *New York University (NYU)*. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Advogado. Contador.

Isabela Batista Santos

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada.

Artigo recebido em 09.04.2025 e aprovado em 14.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Considerações iniciais 2 Não vinculação da tributação à contabilidade e a divergência no plano da existência como forma de ponderação da dependência parcial 3 Aplicação prática: desconhecimento contábil de ativo e impossibilidade de dedução (ausência de efeito tributário em decorrência de divergência no plano da existência) 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objeto discutir uma proposta de solução para casos em que divergências entre o direito tributário e a contabilidade possam repercutir na apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Tais divergências, que envolvem as características específicas de cada uma dessas áreas do conhecimento, podem ser solucionadas a partir dos ajustes já expressamente definidos pelo legislador, ou mesmo por meio da consideração dos contornos do conceito jurídico de renda, que não se subordina às normas contábeis. No entanto, nem sempre recorrer à legislação será suficiente. Assim, uma alternativa seria impedir a utilização do dado contábil como referência para a incidência do imposto de renda na hipótese em que a divergência entre a visão contábil e a visão jurídica estiver relacionada à própria existência do fato patrimonial.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Imposto de Renda. Direito Tributário. Contabilidade. Divergências.

THE DIFFERENCES BETWEEN THE ACCOUNTING AND LEGAL VIEWS ON THE PLANE OF EXISTENCE AND THEIR TAX REPERCUSSIONS

CONTENTS: 1 Initial considerations 2 Non-linkage of taxation to accounting and divergence in the plan of existence as a way of weighing partial dependence 3 Practical application: accounting derecognition of asset and impossibility of deduction (absence of tax effect due to divergence in the plan of existence) 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: The purpose of this article is to discuss a proposed solution for cases in which discrepancies between tax law and accounting may have an impact on the calculation of corporate income tax. Such discrepancies, which involve the specific characteristics of each of these areas of knowledge, may be resolved through adjustments already expressly defined by the legislator, or even by considering the contours of the legal concept of income, which is not subject to accounting standards. However, resorting to legislation will not always be sufficient. Thus, an alternative would be to prevent the use of accounting data as a reference for the incidence of income tax in the event that the discrepancy between the accounting view and the legal view is related to the very existence of the financial fact.

KEYWORDS: Taxation. Income Tax. Tax Law. Accounting. Disagreements.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como é de conhecimento geral, o lucro alcançado pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) tem como ponto de partida o lucro contábil. O lucro real, uma das possíveis bases de cálculo do imposto de renda corporativo, é apurado a partir do lucro líquido do exercício, com as adições, exclusões e compensações expressamente previstas em lei. Trata-se da relação de dependência parcial, na qual a mensuração dos fatos econômicos pelas normas contábeis é utilizada para fins tributários, salvo se verificadas incompatibilidades, tornando-se necessária a realização de ajustes (positivos e negativos).

A despeito da opção por essa sistemática, não se desconhece as diferenças substanciais entre as duas ciências (contabilidade e direito tributário). Sobre tudo a partir da convergência das normas contábeis ao padrão internacional, denominado *International Financial Reporting Standards* (IFRS), tem-se uma contabilidade mais voltada ao dado econômico, cuja função informacional leva à produção de dados em atenção à expectativa de geração de riqueza das entidades. Em sentido contrário, o direito tributário necessariamente deve se voltar para o passado, de modo a onerar situações definitivamente ocorridas e que se conformam com a hipótese de incidência do tributo.

Fato é que tais áreas do conhecimento têm como aspecto convergente o próprio objeto de estudo. Tanto o direito tributário como a contabilidade

analisam fatos patrimoniais, ainda que os respectivos objetivos dessa análise sejam diversos: a contabilidade reconhece e mensura tais fatos para fins de evidenciação por meio das demonstrações financeiras; já o direito tributário os analisa para deles extrair (ou não) os aspectos do fato gerador da obrigação tributária. Assim, em razão da coincidência do objeto de análise, pode-se afirmar que a relação entre o lucro contábil e o lucro tributário guarda relação com a praticidade, que deve ser balanceada em virtude das diferenças entre as ciências, conforme acima indicado.

Essa ponderação é necessária em especial diante dos contornos do conceito jurídico de renda. Seja por meio da consideração de um conceito constitucional, especialmente tendo em vista a rígida repartição de competências tributárias conferida pela Constituição, seja partindo-se de um conceito atrelado unicamente ao art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), as características da renda em seu sentido jurídico não podem ser afastadas em razão de uma pretensa vinculação da tributação à contabilidade.

Com efeito, caso verificada uma situação de incompatibilidade entre o dado contábil e as normas que regem a tributação da renda, a relação deve ser superada. Nesse aspecto, determinados elementos auxiliam na demarcação do limite para o uso do dado contábil como referência para o direito. É o caso da realização. Em termos gerais, na hipótese de a contabilidade registrar oscilações de valor que não estejam vinculadas a uma transação efetivamente ocorrida, esses registros não bastam para que haja incidência do imposto de renda. Novamente: a função preditiva da contabilidade não encontra abrigo no direito tributário, que possui seus olhos voltados para o passado e depende do atributo da certeza para poder surtir efeitos sob a esfera patrimonial do contribuinte.

O cenário ideal seria a ponderação da relação de dependência parcial de uma maneira objetivável: se qualquer aspecto do dado contábil estiver em confronto com a norma jurídica, inexistirá o efeito tributário decorrente. Todavia, nem sempre (ou quase nunca) os obstáculos práticos são facilmente percebidos, diante de especificidades identificadas em cada situação e tendo em vista a pluralidade de posicionamentos a respeito do tema, inclusive na tentativa de atribuir à contabilidade um protagonismo que o direito tributário não pode permitir.

É diante desse contexto que o presente ensaio pretende contribuir para as situações em que se torna necessário definir pela repercussão tributária ou pela neutralidade fiscal de determinado dado contábil. De forma mais clara, buscar-se-á demonstrar como uma possível incompatibilidade entre contabilidade e direito tributário pode ser solucionada por meio da investigação de como cada uma dessas ciências enxerga o fato patrimonial em relação à sua existência.

Como se verá, um fato patrimonial pode ser considerado existente pelas normas contábeis e, ao mesmo tempo, inexistente para fins jurídicos, de modo que, caso isso se verifique, não se deve admitir que os registros contábeis surtam efeitos sobre a apuração do imposto de renda.

2 NÃO VINCULAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO À CONTABILIDADE E A DIVERGÊNCIA NO PLANO DA EXISTÊNCIA COMO FORMA DE PONDERAÇÃO DA DEPENDÊNCIA PARCIAL

Embora a contabilidade forneça parâmetros úteis ao direito, trata-se de campos do conhecimento distintos, com propósitos e critérios próprios. Nesse aspecto, o conceito jurídico de renda não se subordina ao contábil (e tampouco ao econômico), eis que os conceitos contábeis estão baseados em determinadas convenções, que não podem ser tratadas como a única possibilidade de percepção da realidade que lhes é subjacente¹. A contabilidade promove um recorte sobre essa realidade, capturando apenas os fatos que serão considerados relevantes para o seu propósito e que deverão ser reconhecidos e mensurados de acordo com determinados critérios previamente definidos, o que pressupõe um certo grau de discricionariedade².

Com efeito, quando o direito e a contabilidade se comuniquem com alguma frequência, operam a partir de seus próprios códigos e programas³. No caso do sistema jurídico, a determinação do que é lícito ou ilícito é feita com base em normas jurídicas – e não em normas ou convenções contábeis ou de qualquer outra natureza –, especialmente no direito tributário, que tem como uma de suas notas distintivas a rigidez normativa⁴.

1. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda**: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 48.
2. MATTESSICH, Richard. **Critique of accounting**: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline. Westport, Conn.: Quorum Books, 1995. p. 213.
3. O **código operativo** é, conforme leciona João Carneiro Duarte Neto, à luz da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, um elemento comunicativo que "carrega em si dois valores antagônicos previamente programados, que rege e limita as operações no sistema". No caso do direito, os valores antagônicos previamente programados são, como dito, lícito/ilícito (ou seja, esse é o código operativo do direito). Já o **programa** é definido pelo citado autor como o "conjunto de regras de decisão que determinam as condições para orientar os valores do código de uma maneira correta ou falsa". No sistema jurídico, a decisão entre o que é lícito ou ilícito é orientada por normas jurídicas (DUARTE NETO, João Carneiro. **Política e direito**: disfuncionalidades sistêmicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 339 e 350).
4. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte, 2007.

Essa distinção é relevante para se evitar que, em razão da adoção de critérios contábeis na tomada de decisão em matéria jurídica, sejam promovidas interpretações (equivocadas) que conduzam à incidência de tributos sobre o patrimônio dos contribuintes. Nesse sentido, é essencial a distinção entre receitas e despesas-renda e receitas e despesas-patrimônio, sendo que somente as primeiras podem ser consideradas para fins de tributação.

Receitas e despesas-renda são aquelas efetivamente realizadas, ou seja, que decorrem de transações que envolvem uma alteração concreta na disponibilidade econômica ou jurídica do patrimônio do contribuinte. De acordo com a legislação tributária brasileira, a tributação está intrinsecamente vinculada à realização da renda. Por outro lado, receitas e despesas-patrimônio referem-se a variações no valor dos ativos ou passivos, que, embora afetem o patrimônio contábil, não constituem renda tributável, pois representam apenas uma mudança na perspectiva de valor.

É necessário ter em mente, portanto, a autonomia do direito tributário em relação às demonstrações contábeis (sem se desconsiderar, é claro, a relevância dessas, apesar de sua não vinculatividade). Enquanto a contabilidade tende a fornecer uma visão baseada no valor justo dos ativos e passivos, a tributação da renda está ancorada no conceito de acréscimo patrimonial realizado. Assim, receitas e despesas-patrimônio, que refletem expectativas ou projeções, não podem ser levadas em consideração para fins de tributação. Isso assegura que o contribuinte não será tributado por projeções ou estimativas.

A partir desse raciocínio, um dos mecanismos para se evitar o desrespeito ao ordenamento jurídico (o que não deve ocorrer sobretudo diante da relevância do princípio da legalidade ao direito tributário) é observar a forma como cada uma das ciências enxerga determinado fato patrimonial quanto à sua existência⁵. Como anteriormente apontado, a contabilidade possui suas características próprias, sendo importante registrar que o resultado contábil é o produto de três diferentes etapas (reconhecimento, mensuração e evidenciação), em que a primeira delas consiste justamente na emissão de juízos de valor acerca dos fatos patrimoniais ocorridos. É dizer, compete à contabilidade encarar os fatos patrimoniais de acordo com os seus postulados, o que leva à constatação de que o tratamento contábil não necessariamente será equivalente à forma como o direito tributário enxerga determinado fenômeno.

5. SANTOS, Isabela Batista. **Conflitos de qualificação na determinação da base de cálculo do imposto de renda**: a pluralidade de conceitos no âmbito do direito privado e suas possíveis repercussões tributárias. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2025. p. 128-136.

Para melhor compreensão, basta considerar que o padrão IFRS privilegia fortemente as demonstrações financeiras consolidadas⁶, que combinam as demonstrações da controladora e de todas as controladas como se se tratasse de demonstrações de uma só entidade⁷. Com isso, a contabilidade poderá considerar a existência de um fato patrimonial a partir da visão voltada ao balanço do grupo. Isso não significa, contudo, que o fato patrimonial deveria ser considerado se a análise compreendesse uma sociedade de forma isolada, o que, ao menos em tese, deveria repercutir na apuração do imposto de renda, na medida em que o tributo será apurado a partir do balanço individual.

A respeito da divergência em relação ao plano da existência, um exemplo mais prático se mostra pertinente: a Perda Estimada com Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD). Trata-se de uma estimativa de perdas em contas a receber relacionada ao valor que representa a incerteza quanto ao recebimento de um crédito pela pessoa jurídica⁸. Sob esse enfoque, considera-se apenas o real valor que se espera no ativo, ou seja, os benefícios econômicos são ajustados àquilo que realmente se tem a expectativa de ser recebido⁹. Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 48 (Instrumentos Financeiros), a perda de crédito esperada consiste na "média ponderada de perdas de crédito com os respectivos riscos de inadimplência, que possam ocorrer conforme as ponderações".

Na mensuração da PECLD, deve-se levar em consideração o valor do dinheiro no tempo e as informações relativas às condições e aos eventos econômicos, passados e futuros. Com isso, a mensuração realizada por cada pessoa jurídica deverá levar em consideração as características de seus clientes, o ramo de negócios, a política de créditos, entre outros. Ainda, deve-se levar em consideração todo o histórico de perdas passadas para prever o risco de não realização das contas em aberto¹⁰.

6. KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Demonstrações financeiras de grupos de empresas no padrão IFRS e a tributação em bases universais no Brasil. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 40, p. 302-324 [p. 303], 2018.
7. MEIRA, Thais de Barros. **Apuração do IRPJ por meio de normas contábeis destinadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas**: algumas incompatibilidades nas combinações de negócios e propostas de soluções. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.
8. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 203. [E-book].
9. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 203. [E-book].
10. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 209. [E-book].

Em complemento, tem-se que a determinação do percentual de PECLD para cada cliente em cada sociedade pode ser influenciada por fatores como: (i) análise individual do saldo de cada cliente, feita com base na posição analítica de contas a receber de clientes na data do balanço e em conjunto com os responsáveis pelos setores de vendas e crédito e cobrança; (ii) experiência anterior da pessoa jurídica com relação a perdas de crédito, comparando-se os saldos totais de clientes ou de volumes de faturamento com os prejuízos reais ocorridos em anos anteriores; e (iii) condições de venda, sendo a existência de garantias reais capaz de reduzir as perspectivas de perdas¹¹.

A constituição de perda estimada tem como contrapartida uma despesa. Afinal, a partir da mensuração conforme os parâmetros acima indicados, a sociedade estipula a qual parcela do crédito pode ser atribuída a incerteza no recebimento, justificando-se a baixa da referida parcela. Ocorre que, a despeito dessa sistemática na contabilização, para fins fiscais, tratar-se-á de despesa indedutível na apuração do lucro real, devendo ser adicionada no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Isso ocorre, pois, as razões contábeis para o reconhecimento de PECLD não são recepcionadas pelo direito tributário. Sendo assim, a dedutibilidade fiscal das perdas será autorizada apenas quando atendidas determinadas condições elencadas pelo legislador.

É o que consta do art. 9º, § 1º, da Lei n. 9.430/1996¹², de acordo com o qual poderão ser registrados como perda, e serem deduzidos na determinação

11. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 210-211. [E-book].

12. "Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I – em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II – sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III – com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV – contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º."

do lucro real, os créditos (i) em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença judicial; (ii) sem garantia, observados os valores, tempo de inadimplência, e a necessidade (ou não) de procedimentos para o seu recebimento, conforme determinado pelo legislador; (iii) com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; e (iv) contra o devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial.

Para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, devem ser observadas as condições específicas estabelecidas na Lei n. 14.467/2022. Nos termos do art. 2º, *caput* e § 1º¹³, a partir de 1º de janeiro de 2025, tais instituições poderão deduzir as perdas incorridas no recebimento de créditos decorrentes de atividades relativas a (i) operações inadimplidas (atraso superior a noventa dias em relação ao pagamento do principal ou de encargos), independentemente da data da sua contratação; e (ii) operações com pessoa jurídica em processo falimentar ou em recuperação judicial, a partir da data da declaração da falência ou da concessão da recuperação judicial.

A partir dessa descrição a respeito da PECLD e dos efeitos tributários, é possível notar que as normas contábeis podem divergir do direito quanto à existência de determinado fato patrimonial. No exemplo em destaque, a baixa contábil do ativo decorre da visão da contabilidade de que ele deixou de existir, na medida em que são reduzidas as chances de recebimento do crédito. Em outras palavras, nos termos da mensuração feita pela contabilidade, não estariam presentes os critérios para o reconhecimento do crédito, o que leva ao seu desreconhecimento. Porém, esse ativo continua existindo juridicamente, pois, sob a ótica do direito, ainda que tenha ocorrido a baixa contábil do crédito, a sociedade mantém o direito de exigí-lo. Justamente por essa razão, não se autoriza a dedutibilidade na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apesar de ter havido o reconhecimento de uma despesa no resultado do exercício.

13. "Art. 2º A partir de 1º de janeiro de 2025, as instituições a que se refere o art. 1º desta Lei poderão deduzir, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as perdas incorridas no recebimento de créditos decorrentes de atividades relativas a:

I – operações inadimplidas, independentemente da data da sua contratação; e

II – operações com pessoa jurídica em processo falimentar ou em recuperação judicial, a partir da data da decretação da falência ou da concessão da recuperação judicial.

§ 1º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se inadimplida a operação com atraso superior a 90 (noventa) dias em relação ao pagamento do principal ou de encargos."

Para fins jurídico-tributários, o legislador determinou os momentos a partir dos quais as perdas poderão ser deduzidas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, que não se confundem com os parâmetros utilizados pela contabilidade. Trata-se de uma ficção jurídica, pois, conquanto a sociedade possa continuar exigindo o crédito, presume-se que uma vez verificadas determinadas condições o recebimento do crédito deixa de ser possível, o que autoriza a dedução.

Com base nas considerações até aqui realizadas, é possível afirmar que, se no mundo do direito determinado fato não possui consequências jurídicas, o seu reconhecimento pela contabilidade não deve surtir efeitos tributários. O mesmo se pode dizer em sentido contrário, isto é, a contabilidade pode deixar de reconhecer um fato que existe juridicamente, sendo a ocorrência no mundo jurídico necessária para que se verifique uma repercussão tributária.

Esse raciocínio está relacionado com a constatação de que o fato gerador do imposto de renda consiste em uma situação de fato, nos termos do inciso I do art. 116 do CTN¹⁴. Apenas para que se esclareça, o fato jurídico tributário pode ser uma "situação jurídica", regulada em outro ramo do direito, referenciada pelo legislador tributário na definição da hipótese de incidência¹⁵. Porém, a celebração de um dado negócio jurídico nem sempre será imprescindível para a ocorrência do fato gerador, uma vez que a tributação poderá ocorrer sobre determinados fatos¹⁶. Dito de outro modo, a hipótese tributária poderá não estar atrelada ao negócio jurídico, mas sim aos seus efeitos.

É nesta segunda situação que se encontra a tributação da renda. O imposto de renda não está associado a um negócio jurídico em si mesmo considerado, mas sim ao resultado (*i.e.*, aos efeitos) de atos e negócios jurídicos geradores de acréscimo patrimonial. Significa dizer que o fato gerador do imposto de renda resta caracterizado quando todo o conjunto de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte levar à constatação da ocorrência de um acréscimo patrimonial,

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

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

15. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. *In*: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva Jur, 2012. p. 406.

16. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 12. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1.094-1.096.

consideradas as técnicas de mensuração do patrimônio aplicáveis ao regime de apuração do imposto de renda¹⁷.

Assim, se o imposto de renda depende de uma efetiva transação e está associado aos seus efeitos, não se deve admitir que um registro contábil desvinculado de uma transação gere efeitos tributários, na medida em que o simples fato de haver uma escrituração não significa a existência de um fato patrimonial relevante para o direito tributário. *A contrario sensu*, sendo efetivamente constatado um fato cujo resultado seja um acréscimo patrimonial, a ausência de sua consideração pela contabilidade não deve ser suficiente, por si só, para evitar os efeitos sobre a determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Diante desses apontamentos, conclui-se que a relação de dependência parcial entre o direito tributário e a contabilidade, a despeito de sua inegável praticidade, não deve ser encarada como uma espécie de necessária vinculação da tributação às normas contábeis. A tributação da renda deve, antes de tudo, observar os contornos jurídicos, sendo possível assim definir uma alternativa de ponderação dessa relação: na hipótese em que se constatar uma diferença entre a visão contábil e a visão jurídica acerca da existência de determinados fatos patrimoniais, os dados contábeis não podem servir de referência para a incidência do imposto de renda.

3 APLICAÇÃO PRÁTICA: DESRECONHECIMENTO CONTÁBIL DE ATIVO E IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO (AUSÊNCIA DE EFEITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE DIVERGÊNCIA NO PLANO DA EXISTÊNCIA)

No tópico anterior, utilizou-se a PECLD como um exemplo de situação em que se nota uma divergência entre a contabilidade e o direito no que diz respeito ao plano existencial. No entanto, trata-se de um exemplo no qual o legislador tratou expressamente da forma como a questão deve ser encarada para fins tributários, o que foi feito por meio das Leis n. 9.430/1996 e n. 14.467/2022. Considerando que nem sempre será possível recorrer a previsões legais para a solução de divergências dessa natureza, no presente tópico será apresentado um exemplo hipotético, novamente com fins didáticos para facilitar a compreensão da ideia ora proposta.

Suponha-se que duas sociedades, Companhia A e Companhia B, constituíram a Companhia C por meio da integralização de ativos. Considera-se, ainda, a

17. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda**: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 251.

possibilidade de surgirem obrigações vinculadas aos ativos integralizados e que se reportem ao período anterior à constituição da Companhia C. Diante dessa possibilidade, as partes acordam que a Companhia C passa a ter um direito de regresso contra as Companhias A e B, nos termos do art. 934 do Código Civil¹⁸, de acordo com o qual aquele que ressarcir o dano causado por outrem poderá reaver o que houver pago daquele por quem pagou. Significa dizer que, na hipótese de saída de caixa para cumprimento de obrigações relativas ao período anterior à constituição da Companhia C, a Companhia C terá direito ao recebimento do valor correspondente em virtude do direito de regresso.

Narrado o cenário hipotético, registra-se que, de forma geral, a identificação de uma contingência, cujo risco de realização seja provável, leva ao reconhecimento de um passivo em contrapartida a uma despesa de mesmo valor. Dado o caráter precário dessa despesa/provisão, o seu valor é adicionado ao lucro líquido do período para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, no exemplo explorado, em razão da existência de um direito de regresso contra as acionistas (Companhias A e B), a Companhia C entendeu que o registro contábil das contingências deveria estar atrelado a um ativo de mesmo valor. Ou seja, uma vez identificada a contingência (anterior à constituição da Companhia C), o reconhecimento do passivo teve como contrapartida um ativo do mesmo valor, inexistindo repercussão no resultado. Com isso, a probabilidade de saída de caixa nunca estaria desacompanhada de um ingresso de valor equivalente. Nesse cenário, passivos e ativos deveriam ser reconhecidos contemporaneamente, como forma de representar um patrimônio que não sofreria mutações, a despeito de eventual materialização de contingências.

Essa opção não representa a regra. Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), ativos, passivos, receitas e despesas devem ser informados separadamente, na medida em que a compensação (efeito líquido) prejudica a qualidade da informação contábil. Todavia, em linha com os fundamentos de uma contabilidade mais principiológica, que é um dos pilares do atual padrão IFRS, a própria norma admite a possibilidade de exceções à contabilização por valores brutos, sempre que isso decorrer da essência econômica das transações em questão¹⁹.

18. "Art. 934. Aquele que ressarcir o dano causado por outrem pode reaver o que houver pago daquele por quem pagou, salvo se o causador do dano for descendente seu, absoluta ou relativamente incapaz."

19. "33. A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham

É o que ocorre no exemplo analisado. Na essência, o direito de garantia estabelecido entre as partes tinha por objetivo atribuir responsabilidade econômica às entidades que controlavam o ativo quando configurado eventual ato ilícito. Dito de outro modo, pretendeu-se garantir que o patrimônio da Companhia C não poderia ser reduzido por passivos gerados anteriormente à sua constituição, ainda que a materialização das perdas tenha ocorrido em momento posterior. Ao assim proceder, buscou-se restringir as mutações patrimoniais da Companhia C aos efeitos de negócios jurídicos ocorridos após o início de suas atividades. Do ponto de vista informacional, levando-se em consideração a qualidade da garantia ofertada (direito de regresso), a conduta levada a efeito pela Companhia C retrata a essência econômica do contrato.

Até aqui, pode-se dizer que os registros contábeis são neutros para fins fiscais, não havendo qualquer dúvida a respeito de eventuais repercussões tributárias. Contudo, ainda nesse exemplo, suponha-se que a Companhia A adquiriu a participação societária da Companhia B na Companhia C, tornando-se única acionista desta última. Diante disso, determinou-se, no nível da Companhia C, a baixa dos valores a receber a título de eventual exercício do direito de regresso. É que, sendo a Companhia A a única acionista da Companhia C, sob a ótica econômica a Companhia A se tornou a garantidora das obrigações, de modo que o direito de garantia perdeu seu fundamento econômico. Ou seja, o ativo deixou de existir, conduzindo à necessidade de seu desconhecimento.

Naturalmente, a baixa dos valores levaria à dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entanto, é preciso considerar que, conquanto a contabilidade tenha considerado que houve a perda do direito de garantia, o que levou à baixa dos valores correspondentes, o mesmo não se pode afirmar no que se refere ao mundo jurídico. Isso porque, antes de preenchidos os requisitos necessários à possibilidade de execução do direito de regresso, ele existe apenas em potência, como um acessório da obrigação de fundo que, enquanto não materializada, ostenta a natureza jurídica de provisão. Nesse sentido, "a perda do direito de se adquirir um direito" não envolve uma perda propriamente dita.

Via de regra, até o momento da realização da perda, o instituto do direito de regresso assume contornos de uma expectativa de direito. Basta ver que, nos termos dos arts. 125, II, § 1º, e 129 do Código de Processo Civil, o exercício judicial do direito de regresso é condicionado à derrota daquele que o ostenta. Até a

ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de provisões relacionadas, como, por exemplo, provisões de obsolescência nos estoques ou provisões de créditos de liquidação duvidosa nas contas a receber de clientes, não é considerada compensação."

materialização da perda, não se configura, portanto, como bem que acresça ao patrimônio do contribuinte sob a ótica jurídica.

Tais circunstâncias evidenciam uma divergência entre o que a contabilidade e o direito consideram como existente. No exemplo, as normas contábeis consideram a existência de uma perda, justificando-se o desreconhecimento do ativo correspondente. O direito, por seu turno, sequer poderia considerar a perda como existente, eis que o próprio direito era apenas potencial. Em outras palavras, em se tratando de uma expectativa de direito, o desreconhecimento contábil não significa uma efetiva perda para fins jurídicos, na medida em que a obrigação de fundo não foi materializada, ocorrendo somente uma alteração nos registros contábeis unicamente para que as demonstrações financeiras pudessem retratar a modificação do tratamento conferido à garantia (*i.e.*, a perda do fundamento do direito de regresso em razão de a Companhia A ter se tornado a única acionista da Companhia C).

Nesse sentido, sendo a diferença de tratamento relacionada ao plano da existência, os efeitos tributários devem observar os contornos jurídicos das obrigações, afastando-se uma espécie de subordinação às normas contábeis. Como decorrência desse raciocínio, ainda que sob a perspectiva da contabilidade o efeito seja de baixa do ativo direito de regresso, tal baixa não poderá ter impacto tributário, não havendo que se falar, portanto, em dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

4 CONCLUSÕES

Ainda que o legislador tenha optado por se valer da contabilidade como ponto de partida para a apuração do imposto corporativo, as diferenças entre a contabilidade e o direito não podem passar despercebidas. Tanto assim o é, que o próprio legislador se ocupou de determinar os ajustes (adições, exclusões e compensações) necessários frente a essas dissemelhanças.

Contudo, para os casos não tratados de forma expressa pela legislação, o registro contábil não deve repercutir na tributação na renda caso se verifique uma ausência de conformidade entre as normas contábeis e o direito no que se refere ao plano da existência. De forma mais objetiva, a contabilidade pode, por exemplo, registrar um ativo que, no mundo jurídico, seja inexistente. Assim, na hipótese em que se constatar uma diferença entre a visão contábil e a visão jurídica acerca da existência de determinados fatos patrimoniais, entende-se que os dados contábeis não poderão servir de referência para a incidência do imposto de renda.

5 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 12. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte, 2007.

DUARTE NETO, João Carneiro. **Política e direito: disfuncionalidades sistêmicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. [E-book].

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Demonstrações financeiras de grupos de empresas no padrão IFRS e a tributação em bases universais no Brasil. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 40, p. 302-324, 2018.

MATTESSICH, Richard. **Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline**. Westport, Conn.: Quorum Books, 1995.

MEIRA, Thaís de Barros. **Apuração do IRPJ por meio de normas contábeis destinadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas: algumas incompatibilidades nas combinações de negócios e propostas de soluções**. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

SANTOS, Isabela Batista. **Conflitos de qualificação na determinação da base de cálculo do imposto de renda: a pluralidade de conceitos no âmbito do Direito Privado e suas possíveis repercussões tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. *In*: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos**. São Paulo: Saraiva Jur, 2012. p. 371-437.