

NORMAS "JUSCONTÁBEIS" COMO BASE DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Elidie Palma Bifano

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

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Direito Privado e Direito Contábil 3 Conceitos do Direito Contábil e manifestações do CPC 4 Conteúdo da expressão "legislação tributária" e as manifestações do CPC 5 Interpretações do CPC e o art. 106, I, do CTN 6 Referências.

RESUMO: Este trabalho discorre sobre as manifestações do CPC, seu conteúdo e natureza, bem como a sua função na interpretação do Direito Tributário.

PALAVRAS-CHAVE: CPC. Normas tributárias. Interpretação.

1 INTRODUÇÃO

O 2º Colóquio de Direito Contábil e Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), reconhecendo a importância dos temas contábeis para os operadores do Direito Tributário, propõe para nossa análise diversas questões envolvendo normas que designa como "juscontábeis" e sua interação com a legislação tributária.

De antemão, e já adentrando no tema, é de se alertar que a expressão "juscontábil" é composta de duas palavras que, a nosso ver, definem seu conteúdo: (i) *jus*, anteposto que significa direito, às vezes também *jur*; (ii) contábil, relativo à Contabilidade. Nessas circunstâncias e a despeito de respeitadas autores atribuírem à expressão sentido mais amplo, incluindo manifestações que não têm caráter normativo, infere-se que o significado etimológico da palavra

"juscontábil" é "direito contábil"¹, apresentando-se, pois, como primeira tarefa, definir o seu conteúdo.

Desde há muito, temos nos manifestado no sentido de denominar como Direito Contábil² no Brasil, e apenas para fins didáticos, a área do Direito voltada à matéria contábil. Essa área compõe-se, a nosso ver, das determinações e regramentos de natureza contábil emanados: (i) do Congresso Nacional, uma vez que há vasta matéria contábil contemplada na Lei n. 6.404, de 15.12.1976 – Lei das Sociedades por Ações –, na Lei n. 11.638, de 27.12.2007, que introduziu no Brasil os padrões internacionais de contabilidade, bem como no Código Civil – Lei n. 10.406, de 10.01.2002; (ii) de agentes reguladores para tanto autorizados por lei.

A despeito de as regras contábeis fundamentais estarem contempladas na Lei n. 6.404, com as alterações da Lei n. 11.638, há imensa legislação (normas infralegais) esparsa editada por agentes reguladores, o que torna, às vezes, complexa a consulta a tais disposições. A positivação das regras contábeis é, de há muito, questionada, uma vez que os operadores da Contabilidade são os primeiros a captar os movimentos e as novidades da economia para fins de registro, logo, tais regras tendem a ser alteradas com frequência maior e, nesse caso, o processo de positivação seria um obstáculo para tanto.

Com a entrada em vigor da Lei n. 11.638, foi alterada a Lei 6.385, de 07.12.1976, que regula o mercado de capitais, nela se introduzindo o art. 10-A, que assim determina:

Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o **estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.**

Parágrafo único. A entidade referida no *caput* deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de

-
1. Veja-se HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa** (elaborado no Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda.). Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 815, 1.695.
 2. Vejam-se: Aspectos contábeis da Lei n. 11.638/07: reflexos legais. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário e a reforma da Lei das S/A**: inovações da Lei n. 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 44-74; O direito contábil: da Lei n. 11.638/07 à Lei n. 11.941/09. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 172-203.

demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais. (grifos nossos).

A entidade encarregada de estudar e divulgar princípios, normas e padrões contábeis é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de forma similar à adotada pelos profissionais da Contabilidade em muitos países, sendo que o CPC se manifesta por pronunciamentos que divulgam "**princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria**" nos termos da Lei n. 6.385. A atuação do CPC, dadas suas características, é mais ágil do que aquela do Congresso Nacional, o que facilita o processo de positivação da contabilidade pelos agentes dos diversos setores da economia, os reguladores, para tanto autorizados.

A respeito do disposto no art. 10-A da Lei n. 6.385, "**princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria**", é interessante observar que Eliseu Martins et al. alertam para o fato de que essa terminologia "princípios" – sejam fundamentais ou contábeis geralmente aceitos –, após a edição da Lei n. 11.638, foi alterada para "características qualitativas da informação contábil"³. Normas, no contexto da Lei n. 6.385, são regras de natureza contábil, válidas entre os operadores da Contabilidade, e padrões são práticas contábeis adotadas por setores ou segmentos da economia conquanto se prestem, também, a designar as normas internacionais de contabilidade.

Por fim, é sempre oportuno ressaltar a interdisciplinaridade do Direito e da Contabilidade, fato presente em nosso sistema jurídico, em diversas áreas, valendo-se o Direito da Ciência Contábil para regular interesses, como ocorre com o Direito Falimentar, o Direito Empresarial, o Direito do Trabalho e Previdência, o Direito Societário e, por fim, o Direito Tributário, que incorpora institutos do Direito Contábil para fins de incidência tributária, tema central deste estudo⁴.

Com essas primeiras considerações transcrevemos as questões que nos foram formuladas pelos coordenadores do 2º Colóquio de Direito Contábil e Tributário da APET, todas elas envolvendo a aplicação e a interpretação das já definidas normas "juscontábeis", a saber:

3. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 31.

4. Sobre o tema da interdisciplinaridade de Direito e Contabilidade, veja-se BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 116-137.

- (i) Direito Contábil pode ser entendido como "direito privado" referido no artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN)?
- (ii) A legislação tributária, ao fazer referência a conceitos do Direito Contábil, deve ser interpretada à luz das normas juscontábeis (manifestações do CPC)?
- (iii) Qual a força mandatária das orientações do CPC na aplicação da legislação tributária?
- (iv) As interpretações do CPC devem ser consideradas como normas interpretativas, nos termos do artigo 106, I, do CTN?

2 DIREITO PRIVADO E DIREITO CONTÁBIL

2.1 Direito Privado: conceito e conteúdo

De acordo com Washington de Barros Monteiro⁵, o direito objetivo se divide entre direito público e privado, de tal forma que toda regra de direito se enquadra em um ou outro desses dois ramos. Esclarece que o direito público disciplina os interesses gerais da coletividade, sua organização, serviços, repressão aos delitos e direitos individuais. Incluem-se, nesse ramo, o direito constitucional, o administrativo, o penal, o internacional, entre outros.

Quanto ao direito privado, informa esse autor que ele regula relações dos indivíduos, entre si, subdividido em direito civil e direito comercial. Aduz que algumas normas de direito privado são inderrogáveis, sendo denominadas cogentes ou imperativas e qualificando-se como de ordem pública. Recomenda que, havendo dúvida sobre a natureza de uma regra, se de ordem pública ou privada, que ela seja considerada como de interesse privado. Por fim, esclarece que, na atualidade, há uma forte tendência publicística no direito privado, ou seja, forte interferência do direito público, como se observa nas normas protetoras do consumidor, das crianças, dos adolescentes e outras.

Consoante Pontes de Miranda⁶, a distinção entre direito público e direito privado é de origem histórica e não lógica, visto que a matéria por eles tratada não envolve tal dicotomia. Assim, ensina que o direito privado só existe por conter regras jurídicas que tratam os homens como indivíduos, em relações uns com os outros. Conclui:

5. **Curso de direito civil:** parte geral. 39. ed. rev. e atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 9-11.

6. **Tratado de direito privado:** parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. I, p. 71-73.

Quando, no direito público, se invoca regra de lei, ou princípio de direito privado, não é para se privatizar o direito público: é para que esse se revele, em sua plenitude; recorre-se ao direito privado, porque é de entender-se que o direito público e o direito privado, pertencendo ao mesmo sistema jurídico, são inspirados pelos mesmos temas e fins; portanto, o que é igual é tratado igualmente. É o que se passa com todos os compartimentos em que há vazios: o que é de um deles se comunica. Foi natural, à medida que se saía do Estado de polícia, se procurasse no direito civil a regra para o que ocorria, igualmente, no direito público.

É interessante observar que Celso Antônio Bandeira de Mello aponta como principal diferença, entre esses dois ramos, a autonomia da vontade que orienta as relações entre particulares, elegendo eles as finalidades que pretendem alcançar e, para tanto, também elegendo os meios que mais adequados lhes pareçam, desde que não vedados em lei. No direito público, em contrapartida, os interesses que prevalecem são os da sociedade, razão pela qual trata-se de um dever inafastável, não podendo prevalecer a autonomia da vontade das partes⁷.

2.2 Conteúdo do Direito Contábil

Como já se comentou, o Direito Contábil abrange o conjunto de regras jurídicas que tratam da matéria contábil. A primeira disposição legal contemplando regras e tratando de práticas contábeis foi introduzida pela Primeira Parte do Código Comercial Brasileiro (CCB) promulgado pelo Imperador D. Pedro II e publicado em 25.06.1850, denominada "Comércio em Geral", hoje revogada pelo vigente Código Civil. O art. 10 do CCB determinava que os comerciantes estavam obrigados a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e a ter os livros para esse fim necessários, mantendo-os, assim como os papéis pertinentes ao negócio, em boa guarda, formando, anualmente, um balanço geral de seus ativos e passivos. Os arts. 14 e 15 determinavam que a escrituração dos livros deveria ser feita em forma mercantil, ordem cronológica e sem borraduras ou entrelinhas, em idioma do País, sob pena de não se tornarem dignos de fé. Por fim, os livros mantidos nas condições determinadas em lei faziam prova plena a favor do comerciante (art. 23)⁸. Destaque-se que a "forma mercantil" identifica uma prática comum entre comerciantes, que a lei incorporou sem, contudo, defini-la.

Na atualidade, o Direito Contábil ampliou-se e, como já se comentou, está composto tanto por determinações e regramentos de natureza contábil emanados

7. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 27.

8. Veja-se <www.planalto.gov.br>.

do Congresso Nacional – uma vez que do ponto de vista jurídico os fundamentos da matéria contábil, no Brasil, estão contidos na Lei n. 6.404 –, quanto pelas normas editadas por agentes reguladores da atividade econômica que, para tanto, estão autorizados por lei.

No exame do art. 10-A da Lei n. 6.385, observa-se que o CPC é composto preponderantemente por profissionais da área contábil, além de diversas entidades que têm interesse na matéria contábil por conta de seus representados, sendo que a principal diferença entre essas entidades e o CPC reside no fato de este último não ter personalidade jurídica, enquanto aquelas são agências reguladoras, em geral, autarquias criadas por lei. Nesse grupo de entidades incluem-se o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), autarquia referida no art. 10-A acima como órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil, e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da administração federal. Os demais integrantes têm a natureza de entidades reguladoras de atividades, como o Banco Central do Brasil (BACEN), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e as diversas agências reguladoras de atividades econômicas⁹.

Os Pronunciamentos emitidos pelo CPC, fruto dos estudos dos membros que o integram, bem como a divulgação dos já referidos princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria por ele efetivada, não são de obrigatória observância nem mesmo pelos seus integrantes, como se depreende da lei, o que se confirma com a publicação dos diversos pronunciamentos, orientações e interpretações dele emanados, os quais relacionam, expressamente, as entidades que os adotam. Contudo, uma vez adotados, tornam-se de obrigatória observância para as entidades submetidas à supervisão dessas agências.

Essa conclusão pode ser aferida com o disposto na Resolução n. 1.055, de 07.10.2005, que criou o CPC, a saber:

Art. 4º – É atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos.

§ 1º – **O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) poderá emitir Orientações e Interpretações, além dos Pronunciamentos Técnicos, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo**

9. Esse tema foi por nós tratado no 1º Colóquio de Direito Contábil e Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Veja-se BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jun. 2019.

CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos.

§ 2º – O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) dará ampla divulgação dos documentos que produzir, tanto na etapa de audiência quanto da emissão dos mesmos.

§ 3º – A aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, das Orientações e de suas Interpretações dar-se-á, em conformidade com o regulamento interno, mas sempre por, no mínimo, 2/3 (dois terços) dos seus membros. (grifos nossos).

Ou seja, as manifestações do CPC não têm, em definitivo, a natureza de norma legal, assim vindo a se tornar se adotadas pelo CFC ou por outros reguladores. Além disso, sobressai da leitura do art. 4º acima, o seu § 1º, que dispõe estar o CPC autorizado a emitir três tipos de manifestações: Pronunciamentos Contábeis, Orientações e Interpretações, **todos eles suscetíveis de serem consubstanciados em normas**, tanto pelo CFC quanto pelos órgãos reguladores. Em conclusão, já na criação do CPC resulta clara a ausência de caráter normativo de suas manifestações.

De acordo com o Regimento Interno do CPC¹⁰, os documentos por ele emitidos assim se caracterizam:

Art. 14. Os Pronunciamentos Técnicos estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados.

[...]

Art. 15. As Interpretações são emitidas para esclarecer, de forma mais ampla, os Pronunciamentos Técnicos.

Art. 16. As Orientações possuem caráter informativo, destinando-se a dar esclarecimentos sobre a adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações.

Com isso, a nosso ver, é possível afirmar-se que os princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria divulgados pelo CPC, embora não estejam inseridos no conceito estrito de norma legal ou jurídica, "preceito emanado do poder competente e fixado em lei ou regulamento"¹¹, por faltar-lhes poder de coerção e de sanção¹², assumem papel preponderante na Contabilidade, caracterizando-se como fonte do Direito Contábil. Nesse sentido, Washington de Barros Monteiro ensina que são fontes do Direito os meios pelos quais se formam ou

10. Disponível em: <www.cpc.org.br>.

11. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. IV, p. 251.

12. Veja-se KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 62-63.

se estabelecem as normas jurídicas. Aduz que a mais importante classificação das fontes do Direito é aquela que as divide em fontes diretas e indiretas, sendo fontes diretas a lei e o costume que, por si só, são suficientes para gerar a regra jurídica. São fontes indiretas aquelas que encaminham os espíritos à elaboração da norma, como a doutrina e a jurisprudência.

Comentando as fontes que designa como não estatais do Direito, Maria Helena Diniz¹³ esclarece que o costume não se opõe ao direito escrito, mas ao legislado, pois "hodiernamente o costume é formulado por escrito em repertórios, p. ex. nos 'Assentamentos de Usos e Costumes da Praça do Estado de São Paulo' feitos pela Junta Comercial de São Paulo com o objetivo de fixá-los e de prová-los"¹⁴. No que tange à doutrina, que também considera como fonte não estatal do Direito, pondera que ela constrói noções gerais, conceitos, classificações, teoria, sistemas, assim exercendo importante função na formação (legislação) e aplicação (interpretação) do Direito.

Ainda, no que tange ao poder normativo do Estado, aduz essa autora que ele não é o único elaborador de normas jurídicas, podendo os diversos grupos (sociais), que nele estão contidos, elaborar normas aplicáveis apenas no âmbito desses grupos, exemplificando com o Direito Canônico, aplicável apenas no âmbito da Igreja Católica. Conclui, baseada na doutrina mais abalizada, que **essas normas somente terão juridicidade se ocuparem lugar apropriado no ordenamento jurídico da sociedade política**. A nosso ver, com base na lição de Maria Helena Diniz, as manifestações do CPC, normatizadas por agentes econômicos, não se revestem da característica de lei ou norma jurídica inserida no ordenamento pelo Estado, razão pela qual não obrigam toda a coletividade, mas apenas parte dela sujeita a tais órgãos.

À luz do comentado, certamente que as manifestações do CPC que não forem normatizadas se revestirão da natureza de doutrina e de prática (costume) por de sua elaboração participarem, preponderantemente, os operadores da Contabilidade, inclusive os integrantes de Universidades e centros de estudo da contabilidade.

É de se destacar que o juiz pode valer-se dos costumes e dos princípios gerais de direito, para decidir, na hipótese de omissão da lei (art. 4º do Decreto-lei n. 4.657, de 04.09.1942 e alterações – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro). Com isso, não se descarta que em eventual discussão judicial envolvendo

13. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 305-330.

14. A Portaria JUCESP 58/2013 determinou a atualização desse assentamento conforme disponível em: <www.institucional.jucesp.sp.gov.br>.

matéria contábil, possa o juiz decidir com base nas manifestações do CPC, ainda que a(s) parte(s) não tenha(m) adotado as regras contábeis que dele emanam.

Em um exercício de integração do disposto no art. 10-A, da Lei n. 6.385, com as demais regras aplicáveis do sistema, é possível inferir que o conjunto chamado Direito Contábil compõe-se de normas de natureza contábil expedidas não só pela lei ordinária editada pelo Congresso Nacional (Lei n. 6.404) como também pelas normas de igual teor editadas pelo CFC e pelas agências reguladoras, a partir de manifestações do CPC. Por tratarem de interesses interpessoais, de pessoas em suas relações, aqui incluídas as entidades que estão submetidas às regras contábeis, e não do Estado com o cidadão, tais normas se revestem da natureza de normas voltadas a interesses privados, dos cidadãos entre si, logo, integrando o campo do Direito Privado. Acresça-se que as normas formadoras do Direito Contábil, além de se enquadrarem como de Direito Privado, também são de ordem pública, imperativas e mandatórias, embora muitas delas sejam editadas pelas agências reguladoras, não podendo se furtar à sua observância todos os seus destinatários¹⁵.

Por fim, esclareça-se que os atos normativos de natureza contábil editados pelo Congresso Nacional têm a natureza de lei, em sentido estrito, enquanto os atos normativos emanados dos agentes reguladores, conquanto de obrigatoria observância, qualificam-se como normas infralegais, de tal sorte que seu conteúdo deve estar adstrito às leis que introduziram as determinações objeto de regulamentação pelos agentes reguladores. Essas normas infralegais têm natureza administrativa de vez que editadas com o objetivo de permitirem o bom andamento do Estado. Se deixarem de observar as leis que regulamentam, qualificam-se como ilegais. Não tendo as manifestações do CPC caráter de normas jurídicas, não podem prevalecer diante das normas contempladas na Lei n. 6.404.

É interessante destacar que, embora a Lei n. 6.385, ao tratar da amplitude da tarefa do CPC, faça referência a "princípios, padrões e **normas**" de natureza contábil, o Regulamento do CPC em nenhum momento autoriza seus componentes a editarem normas, e a única referência que faz a essa palavra está associada a normas internacionais de Contabilidade, emanadas do IASB (*International Accounting Standards Board*). Como já se esclareceu, é possível contextualizar essa expressão sem que seu conteúdo se vincule a norma legal,

15. Veja-se sobre a natureza das agências reguladoras e das normas por elas editadas em matéria contábil: BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jun. 2019.

cogente e dotada de poder sancionatório, mas norma/lei da Ciência Contábil, como há leis da Matemática ou da Física.

2.3 Conteúdo do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN)

Dispõe o art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competência tributária.

É pacífico, na doutrina, que o Direito Tributário se vale, em muitas situações, de institutos do Direito Privado, especialmente para determinar as hipóteses de incidência tributária que estão, geralmente, associadas a negócios jurídicos de Direito Privado. Adotamos, para a análise do art. 110 do CTN, o conceito de Direito Privado como acima desenvolvido.

O art. 110 do CTN é tido pela doutrina como garantia para o contribuinte no sentido de que a competência atribuída pela Constituição ao legislador ordinário não lhe permite tratar *“institutos, conceitos e formas de direito privado”* a seu bel-prazer e de forma ampla e aberta, de tal sorte a distorcer o seu conteúdo. Nesse sentido, esclarece Paulo de Barros Carvalho¹⁶:

Demais, a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos Estados, ou pelas Lei Orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias [...]. O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva.

16. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 124-125.

De sua vez, comentando a influência do Direito Privado no Direito Tributário, Luís Eduardo Schoueri¹⁷ esclarece que se exige do intérprete a tarefa de compreender se o instituto adotado, uma vez absorvido pela norma tributária, ainda mantém o significado privado original.

Os Tribunais superiores desde sempre se orientam no sentido de que o art. 110 do CTN veda ao legislador ordinário modificar institutos de Direito Privado, sendo tradicional para corroborar essa afirmativa citar a manifestação do Ministro Luiz Gallotti, em Recurso Extraordinário – RE n. 71.758¹⁸ –, sobre a impossibilidade de a lei tributária mudar o conceito dos institutos de direito privado que adota:

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

O uso de institutos de Direito Privado também foi objeto do RE n. 116.121-3, no qual se discutiu a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), em contratos de locação de bens móveis, hipótese prevista na lista anexa ao Decreto-lei n. 406 de 31.12.1968, na redação dada pela Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987, a saber:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional [...].

Mais recentemente, ainda sobre o tema da locação de bens móveis, assim se manifestou o Min. Roberto Barroso, no RE 602.295 AgR, 1ª T, j. 07.04.2015:

Segundo entendimento desta Corte, o poder de tributar municipal não pode alterar o conceito de serviço consagrado pelo Direito Privado, consoante prevê o

17. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 615.

18. Veja-se <www.stf.jus.br>. O RE n. 71.758 trata sobre a remessa de juros ao exterior após o advento do Decreto-lei n. 401/1968.

art. 110 do CTN/1966. Ademais, não há que se falar na superação do entendimento da Súmula Vinculante 31 pelo advento da edição da LC 116/2003. É certo que a LC 116/2003 revogou a lista de serviço da legislação anterior e estabeleceu um novo rol de materialidades para o imposto. Na lista atual, a locação de bens móveis seria o item 3.01 (Locação de bens móveis) da lista de serviços tributáveis. Entretanto, a intenção do legislador não se confirmou por força do veto presidencial, que foi motivado pela orientação jurisprudencial desta Corte [...]. 3. Também não merece prosperar o argumento de que há fortes indícios da superação do entendimento deste Tribunal a respeito da matéria em exame, uma vez que a jurisprudência permanece afirmando que não incide ISS sobre locação de bens móveis e que **a CF/1988 não concede aos entes municipais da Federação a competência para alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado para fins de instituição do tributo.** (grifos nossos).

O tema da modificação de institutos do Direito Privado foi amplamente examinado pelo STF no RE 346.084, que versou sobre o art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718, de 27.11.1999, o qual introduziu conceito de receita bruta diverso daquele contemplado na Constituição Federal, como se pode conferir:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. **TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Por fim, no que tange à introdução de novas incidências modificando os institutos de Direito Privado, é exemplar o voto da Min. Rosa Weber no RE n. 606.107, como se pode conferir:

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que **a contabilidade** elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, **de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.** Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Colhe-se dessa decisão a independência dos conceitos de Direito Tributário em relação à Contabilidade, conquanto eles pareçam guardar certas similaridades. De outro lado, dispõe a Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) [...].

No cumprimento à tarefa que lhe foi delegada pela Constituição Federal, o CTN define a base de cálculo do Imposto sobre a Renda como a renda real, presumida ou arbitrada (art. 43), sendo que cabe ao legislador ordinário instituir esse tributo, dispondo ele, observados os princípios constitucionais, especialmente o da capacidade contributiva, do poder de restringir a aplicação de institutos de Direito Privado, tendo em vista a proteção dos interesses do Estado e a ordem pública, como é o caso da restrição à dedutibilidade de certas despesas, na apuração do lucro real. Muitas vezes, o legislador ordinário, observadas as restrições da Constituição Federal, pode, até mesmo, criar institutos próprios, como é o caso do lucro da exploração para fins de cálculo de certos incentivos fiscais.

Nesse sentido, o STF decidiu, por seu Plenário, pela validade do art. 43 da Lei n. 8.981, de 20.01.1995, que limitou a dedutibilidade da provisão para devedores

duvidosos, hipótese em que as instituições financeiras, obrigadas a seguir as normas do Banco Central do Brasil (BACEN) – Resolução n. 1.748, de 31.08.1990, do Conselho Monetário Nacional – pautadas na proteção e segurança do sistema financeiro do País, pretenderam deduzir, para fins fiscais, o montante assim reconhecido, como se observa no AI 802550, de 17.06.2010:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. 1) PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS SUPOSTAMENTE OFENDIDOS: INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2) TRIBUTÁRIO. VALIDADE DO ART. 43 DA LEI 8.981/95. JULGADO RECORRIDO EM HARMONIA COM O ENTENDIMENTO MANIFESTADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO

Imposto sobre a renda: provisão para devedores duvidosos: prevalência dos critérios da lei tributária (L. 8.981/95, art. 43) sobre normas administrativas do Conselho Monetário Nacional. **Definir a base de cálculo dos tributos é matéria reservada à lei, sem sujeição a regras de hierarquia administrativa, que assim – vale insistir – parece não possam ser invocadas para restringir o campo de incidência do imposto demarcado pelo legislador.** Se daí decorre ou não a ilegalidade das normas administrativas, que tolhem a disponibilidade da parcela dos lucros paralisada pela provisão compulsória, é questão que não está em causa e cuja solução, de qualquer sorte, ao primeiro exame, não pode ter reflexos tributários (SS 1.015-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 24.9.1999). (grifos nossos).

Duas são, pois, as conclusões que se extraem da relação entre o Direito Privado e o Direito Tributário, à luz das decisões do STF examinadas: (i) o legislador ordinário não está autorizado, por conta de instituir novas incidências tributárias, a modificar institutos de Direito Privado, pois, com isto, estaria subtraindo garantias aos contribuintes, nos termos confirmados pelo STF; (ii) o legislador ordinário pode instituir regras para apuração dos tributos, definindo suas bases de cálculo, matéria reservada à lei, de acordo com a Constituição Federal, desde que observados os princípios constitucionais aplicáveis.

2.4 Questão 1: resposta

"Direito Contábil pode ser entendido como 'direito privado' referido no artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN)?"

Sim, o Direito Contábil pode ser entendido como "direito privado" referido no art. 110 do CTN, por integrar o segmento do Direito designado por "direito

privado", nos termos aqui discutidos. Em decorrência, seus institutos não podem ser alterados ou modificados pelo Direito Tributário. Contudo, embora o lucro líquido contábil seja o ponto de partida para a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e o resultado antes da provisão para imposto sobre a renda seja o ponto de partida da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é certo que o legislador tributário não pode alterar nenhum desses institutos – lucro líquido e resultado antes da provisão para imposto sobre a renda –, contidos na Lei n. 6.404, disposições essas que tratam das demonstrações financeiras, típicos institutos do Direito Privado.

De outro lado, o legislador tributário tem autorização constitucional para definir, a partir do lucro líquido contábil, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL promovendo, a seu critério, ajustes no lucro líquido, observados os princípios constitucionais aplicáveis.

3 CONCEITOS DE DIREITO CONTÁBIL E AS MANIFESTAÇÕES DO CPC

3.1 Normas do CPC e normas juscontábeis: esclarecimento necessário

A nosso ver, conforme já se comentou, Direito Contábil e normas juscontábeis têm o mesmo significado. Assim sendo, como as manifestações do CPC sequer são obrigatórias para os próprios integrantes do CPC, inclusive a RFB, carecem elas de coercitividade, elemento essencial para validade de uma norma jurídica. Tampouco é o CPC dotado de poder sancionador, de tal sorte a punir aqueles que deixem de adotar suas manifestações, ainda que o integrem, ou as adotem parcialmente, o que, definitivamente, lhes retira o caráter de normas jurídicas. De toda sorte, o Regulamento do CPC deixa claro que essa entidade não tem tal pretensão, e aqueles agentes reguladores que decidam adotar suas manifestações é que tratem de operar para que elas se tornem obrigatórias, se assim o desejarem.

Consequentemente, ao fazer menção ao Direito Contábil ou normas juscontábeis, a norma tributária não se dirigirá às manifestações do CPC, senão que às regras sobre matéria contábil contidas no sistema jurídico. Exemplo típico de menção às normas contábeis está contemplado no Decreto-lei n. 1.598, de 27.12.1977:

Art. 7º – O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das **leis comerciais** e fiscais.

As Lei n. 6.404, lei comercial, trata da escrituração contábil e das demonstrações financeiras, portanto, é nela que a lei tributária irá beber, primordialmente, para efeito de tributação do lucro ou do resultado, nos termos acima discutidos. Com a entrada em vigor da Lei n. 11.638, a lei societária incorporou os padrões contábeis internacionais em seu capítulo voltado às demonstrações financeiras, o que significa **que todas as novas práticas foram automaticamente incorporadas ao Direito Tributário, quando este se refere às leis comerciais, inclusive em respeito ao art. 110 do CTN**. Portanto, a simples referência do art. 7º do Decreto-lei n. 1.598, às leis comerciais, permite deduzir que tais regras de natureza juscontábil já estão incorporadas ao Direito Tributário, ainda que o legislador tributário, em seguida, lhes retire quaisquer efeitos fiscais, neutralizando-as, como na hipótese, de fato, o fez. Ou, em sentido contrário, se não neutralizadas, operam para fins tributários gerando os efeitos que lhes são próprios.

Com a edição da Lei n. 12.973, de 13.05.2014, a legislação tributária foi adaptada às determinações da Lei n. 11.638, observando-se dois fenômenos: (i) a Lei n. 12.973, em muitas situações, neutralizou as novas práticas contábeis, de tal sorte que nenhum efeito tributário elas geram; (ii) a Lei n. 12.973 incorporou, expressamente, algumas das novas práticas contábeis, de tal sorte que elas seguiram mantendo os efeitos tributários de que já desfrutavam se integradas na Lei n. 6.404 ou, em caso contrário, passaram a tê-los.

De todas as regras de neutralização trazidas pela Lei n. 12.973, talvez a mais relevante seja aquela contemplada no seu art. 58:

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais. (grifos nossos).

Em artigo anteriormente publicado¹⁹ já tivemos oportunidade de concluir, à luz do art. 58, da Lei 12.973, combinado com os arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404 que: (i) não são quaisquer práticas contábeis que devem ser objeto de neutralização, **mas somente aquelas** que envolvam a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis; (ii) métodos e critérios contábeis estão referidos, exclusivamente, ao reconhecimento e registro de ativos e de passivos, principal objetivo da Contabilidade; e (iii) outras práticas contábeis, que não essas, não estariam neutralizadas, ou, até mesmo, poderiam ser adotadas.

Considerando-se que essas práticas estão contempladas, de forma geral, pela Lei n. 6.404, lei comercial, é de se deduzir que elas terão efeitos fiscais desde que: (i) não sejam expressamente neutralizadas ou (ii) sua observância implique ofensa aos princípios constitucionais, especialmente o da capacidade contributiva, que deve prevalecer para fins de tributação. Nesse caso, a manifestação do CPC servirá como mera interpretação ou orientação na aplicação da Lei n. 6.404, visto que ele cumpre a função de esclarecer e/ou interpretar a regra contábil da Lei n. 6.404.

As manifestações do CPC, quando veiculadas por normas emanadas de agentes reguladores inserem-se como normas infralegais, de obrigatória observância por seus destinatários, assumindo a natureza de regras juscontábeis. Se versarem sobre métodos e critérios de avaliação, estarão neutralizadas pela Lei n. 12.973. Se versarem sobre a aplicação da essência econômica, podem prevalecer para fins tributários, exceto se neutralizadas por expressa disposição legal ou se editadas em ofensa aos princípios constitucionais.

3.2 Questão 2: resposta

"A legislação tributária, ao fazer referência a conceitos do Direito Contábil, deve ser interpretada à luz das normas juscontábeis (manifestações do CPC)?"

Para responder à questão formulada, ressalva-se que, a nosso ver, as manifestações do CPC não integram as regras juscontábeis, exceto se objeto de positividade. Por essa razão, cabem duas respostas:

19. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jun. 2019.

(i) Sim, a legislação tributária, ao fazer referência a conceitos de Direito Contábil, portanto, Direito Privado, p. ex. lei comercial, **pode** ser interpretada à luz de manifestações emanadas do CPC, pois elas operam como regras de interpretação da lei societária no que tange às demonstrações financeiras, na medida em que não tenham sido convertidas em norma legal, como o permite a LINDB. É interessante destacar que as autoridades fiscais se valem, muitas vezes, do uso de manifestações do CPC, conquanto neutralizadas, para impor exigências, bem como para fundamentar, inclusive, respostas a consultas.

(ii) Sim, a legislação tributária, ao fazer referência a conceitos de Direito Contábil, **deve** ser interpretada à luz das manifestações emanadas do CPC, sempre que tais preceitos tenham sido convertidos em norma legal, como ocorre com as manifestações dos agentes reguladores.

4 CONTEÚDO DA EXPRESSÃO "LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" E AS MANIFESTAÇÕES DO CPC

4.1 Abrangência da expressão "legislação tributária"

O CTN, ao introduzir a expressão "legislação tributária" em seu art. 96, também lhe dá abrangência, a saber:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.** (grifos nossos).

A redação desse dispositivo legal tem recebido severas críticas da doutrina, como é o caso de Paulo de Barros Carvalho, que aponta para o fato de o legislador ter inserido o que denomina "atos normativos inaugurais", como leis, ao lado de tratados e convenções internacionais que necessitam observar todo um ritual disposto na Constituição para serem incorporados na ordem jurídica interna.

É certo que os decretos desfrutam de força normativa nos termos da Constituição Federal constituindo-se na forma pela qual o Poder Executivo se manifesta, inclusive para regulamentar leis, quando necessário. Conquanto os decretos desfrutem de força normativa, nem todas as normas qualificadas como complementares pelo art. 100 do CTN têm a mesma natureza e tratamento dos decretos. Veja-se:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

De início, o conceito de atos normativos utilizado no art. 100 é restrito a atos de natureza tributária, pois o dispositivo versa sobre legislação tributária, exclusivamente. Com isso, atos normativos emanados de autoridades administrativas ou agentes reguladores, que não a RFB, não ingressam no conjunto "legislação tributária".

Além disso, diante do disposto no art. 100 do CTN, pode-se concluir que os atos exclusivamente de natureza tributária, que não se revistam das características de norma legal, por não estarem dotados dos poderes coercitivo e sancionatório, não têm condições de ter o seu cumprimento exigido, em termos tributários, dos contribuintes e, com isso, tais atos são meras manifestações que não se inserem na categoria de legislação tributária.

4.2 Manifestações do CPC: categoria que integra a legislação tributária?

Já de início, falece às manifestações do CPC a natureza tributária e, tampouco, se revestem de normatividade, como já comentado. Na medida em que essas manifestações se enquadrem no disposto no parágrafo único do art. 58 da Lei n. 12.973 – introdução de novos critérios e métodos contábeis de avaliação –, a nosso ver, elas já estarão qualificadas como legislação tributária, na categoria de norma legal, ainda que tal determinação se preste, apenas, para neutralizá-las.

Caso sejam editadas novas manifestações do CPC que não versem sobre métodos e critérios de avaliação, mas sobre negócios envolvendo a prevalência da essência econômica sobre a forma, que já tenham sido objeto de incorporação pela Lei n. 6.404, elas serão plenamente aplicáveis para fins tributários, desde que normatizadas pela RFB, uma vez que as manifestações do CPC operam

como "regulamentações", para fins contábeis, da Lei n. 6.404, lei comercial para fins tributários. Somente a efetiva neutralização dessa prática, pelo legislador ordinário, ou a ofensa a princípios constitucionais que orientam a tributação, poderão afastar a aplicação da lei comercial, a exemplo do que ocorre com a Lei n. 12.973.

De outro lado, as manifestações do CPC que tenham sido objeto de normatização por agentes reguladores, exceto a RFB, não integrarão as categorias listadas no art. 100, pois tais atos são editados por entidades autorizadas por lei para regular os interesses de seus jurisdicionados, compondo, como já referido, os chamados "grupos sociais" que, apenas para isso, desfrutam de coercitividade.

Por fim, as manifestações do CPC não preenchem os requisitos de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas que, a nosso ver, são apenas as autoridades administrativas em matéria tributária.

4.3 Questão 3: resposta

"Qual a força mandatária das orientações do CPC na aplicação da legislação tributária?"

As manifestações do CPC não têm, como visto, qualquer força mandatária para fins tributários, exceto se convertidas em norma pela RFB e na medida em que se prestem a regulamentar disposições da Lei n. 6.404, lei comercial, que integra o Direito Privado para fins tributários.

5 INTERPRETAÇÕES DO CPC E O ART. 106, I, DO CTN

5.1 Interpretações do CPC

Como já comentado, o CPC, criado pela Resolução n. 1.055, do CFC, se manifesta por Pronunciamentos Contábeis, Orientações e Interpretações, todos eles suscetíveis de serem consubstanciados em normas. Ainda, o Regimento Interno do CPC atribui, às manifestações do CPC, as seguintes funções:

- (i) Pronunciamentos Técnicos: estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados;
- (ii) Interpretações: esclarecem, de forma mais ampla, os Pronunciamentos Técnicos; e
- (iii) Orientações: possuem caráter informativo, esclarecendo sobre a adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações.

O que se observa é que os Pronunciamentos Técnicos são as mais importantes manifestações do CPC, enquanto Interpretações e Orientações orbitam em torno dela. Assentado pelo próprio CPC que o Pronunciamento não tem caráter normativo, exceto se alguma entidade representante de categorias assim o determinar, é certo que as Interpretações desses Pronunciamentos tampouco terão tal natureza. Essa conclusão se extrai do próprio Regulamento do CPC e é por ele confirmada, como já comentado.

Sobre as interpretações emanadas do CPC, já tivemos oportunidade de nos manifestar por ocasião do 1º Colóquio²⁰, exatamente no sentido de que, tecnicamente, elas representam novo conteúdo que se agrega à norma contábil interpretada, de tal sorte que estamos diante de nova matéria que deverá se submeter ao processo de normatização, se os agentes reguladores assim o decidirem. Essa decisão, a nosso ver, por se tratar de norma contábil nova, independe de a manifestação interpretada ter ou não sido convertida em norma.

Para fins tributários, se o comando original estiver, de alguma forma, incorporado à lei comercial, portanto alcançado pela legislação tributária, será necessário um comando legal, se for o caso de neutralizá-lo.

5.2 O art. 106 do CTN

Dispõe o CTN a respeito das normas interpretativas:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja **expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...] (grifos nossos).

Esta disposição legal tem sido fortemente atacada pela doutrina no que tange à determinação de que a norma interpretativa, excluída a aplicação de pena, aplica-se a situações passadas. O principal argumento reside no fato de que a norma interpretativa sendo editada pelo mesmo legislador, como ocorre em matéria tributária, implica a edição de lei nova, com isso falecendo-lhe o requisito da retroatividade, de impossível aplicação em matéria de legislação tributária, visto que vedada pela Constituição Federal.

20. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jun. 2019.

No dizer de Luciano Amaro²¹, a lei interpretativa sofre todas as limitações aplicáveis às leis retroativas, portanto, é inútil. A restrição contemplada no CTN, art. 106, no sentido de que a norma interpretativa aplica-se a ato ou fato pretérito é mais uma, dentre outras regras, de impossível aplicação contemplada nessa lei.

De toda sorte, dada a ausência das características de coerção e sanção nos Pronunciamentos do CPC, o que lhes retira o caráter de norma legal – lei –, nos termos do art. 106 do CTN, é de se inferir que suas interpretações tampouco podem ser incluídas como lei interpretativa para fins do art. 106 do CTN.

5.3 Questão 4: resposta

"As interpretações do CPC devem ser consideradas como normas interpretativas, nos termos do artigo 106, I, do CTN?"

Não. As interpretações do CPC não têm a natureza de normas legais, razão pela qual não assumem a natureza de normas legais, além de não integrarem a legislação tributária, conforme já examinado. É certo, porém, que se tais interpretações e/ou os Pronunciamentos correspondentes tiverem sido adotados por agentes reguladores que as incorporaram, tais manifestações assumirão a característica de norma legal, de obrigatória observância por seus jurisdicionados.

De toda sorte, não se prestam a gerar quaisquer efeitos tributários, exceto, talvez, como elementos de consulta doutrinária.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Lei n. 556, de 25 de junho de 1850. Disponível em: <http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0556-1850.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Diário Oficial da União**. Rio de Janeiro, DF, 9 set. 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

21. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202-220.

_____. Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6385.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm#art.7>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Lei n. 11.638, de 27 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L11638.htm> Acesso em 29 fev. 2020.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L12973.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 71758. Brasília, DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=167555>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121-3. Brasília, DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal Recurso Extraordinário n. 602.295. Brasília, DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 606107. Brasília, DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 346084. Brasília, DF, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI 802550. Brasília, DF, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28802550%2E%2E%2E%2E%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocratic&sturl=http://tinyurl.com/tx295q7>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Regimento Interno, s/data, Brasília, DF, Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>> Acesso em: 29 fev. 2020.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202-220.

BIFANO, Elidie Palma. Aspectos contábeis da Lei n. 11.638/07: reflexos legais. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário e a reforma da Lei das SJA**: inovações da Lei n. 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 44-74.

_____. O direito contábil: da Lei n. 11.638/07 à Lei n. 11.941/09. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: Alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 172-203.

_____. Contabilidade e Direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 116-137.

_____. Exegese do art. 58 da Lei n. 12973/14: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jun. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 124-125.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. IV, p. 251.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 305-330.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa** (elaborado no Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda.). Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 815, 1.695.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 62-63.

MARTINS, Eliseu et al. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 31.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 27.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de direito privado**: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. I, p. 71-73.

MONTEIRO, Washington de. **Curso de direito civil**: parte geral. 39. ed. rev. e atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 1, p. 9-11.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 615.

SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA. JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO. Portaria Jucesp n. 58, de 19 de setembro de 2013. Íntegra acessível no **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, v. 123, n. 39, conforme <www.institucional.jucesp.sp.gov.br>.