

Revista de

DIREITO CONTÁBIL FISCAL

SÃO PAULO • VOLUME 5 • NÚMERO 9 • JAN./JUN. 2023

Revista de
DIREITO CONTÁBIL FISCAL

COORDENAÇÃO
Marcelo Magalhães Peixoto
Edison Carlos Fernandes

PROJETO GRÁFICO E EDITORAÇÃO
S. Guedes Editoração

IMPRESSÃO E ACABAMENTO
Docuprint

FORTE	ROTIS SEMI SANS 45 LIGHT
MIOLO	OFFSET 75 G/M ²
CAPA	SUPREMO DESIGN 250 G/M ²

Associação Paulista de Estudos Tributários – APET
Av. Paulista, 509, sala 704
01311-910 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3105 6191
www.apet.org.br

MP Editora
Av. Paulista, 509, sala 511
01311-910 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3105 7132
www.mpeditora.com.br

ISSN 2596 173X

"AS OPINIÕES MANIFESTADAS NOS ARTIGOS DESTA OBRA SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DOS SEUS RESPECTIVOS AUTORES."

Revista de

DIREITO CONTÁBIL FISCAL

SÃO PAULO • VOLUME 5 • NÚMERO 9 • JAN./JUN. 2023



MP
EDITORA

CONSELHO EDITORIAL

Coordenadores

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

EDISON CARLOS FERNANDES

Membros

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

EDUARDO FLORES

FABIO PEREIRA DA SILVA

GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ

HERON CHARNESKI

LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

PAULO HENRIQUE PEGAS

ROGÉRIO GANDRA DA SILVA MARTINS

RUDAH GIASSON LUCAS

VICTOR BORGES POLIZELLI

CONSELHO CIENTÍFICO

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

ELIDIE PALMA BIFANO

ELISEU MARTINS

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

HELENILSON CUNHA PONTES

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

VANESSA RAHAL CANADO

COORDENADORES

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

Presidente-fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Doutorando em Direito na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET/IBDT. Advogado e contabilista em São Paulo e em Recife.

EDISON CARLOS FERNANDES

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP) e do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP).

AUTORES

ADAUTO LÚCIO DA SILVA DUTRA

Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG).

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Pesquisador concursado do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Centro Brasileiro de Análise e Planejamento (Cebrap).

AMÉLIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO

Especialista em Direito Societário pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

ANTONIO LOPO MARTINEZ

Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra e pela Universidade de Salamanca. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq. Investigador integrado do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Professor assistente convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

BRUNA HERDINA COMITTI

Advogada e contabilista. MBA em Auditoria Integral (UFPR). Especialista em Direito Tributário (IBET/PR) e Empresarial (FIEP/PR). Mestranda em Direito Tributário (FGV/SP).

CARLOS EDUARDO BORGHI PLA

Advogado. Mestrando em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas (FGV).

CLAUDIA CRISTINA DOS SANTOS ABROSIO

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

EDISON CARLOS FERNANDES

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP) e do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP).

ELIDIE PALMA BIFANO

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV) e nos Cursos de Especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), da Escola de Direito do CEU – IICS e da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Advogada em São Paulo.

FABIANA CARSONI FERNANDES

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

JORGE GUILHERME FERREIRA MOREIRA

Advogado e contabilista. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Economia.

JULCIRA MARIA DE MELLO VIANNA LISBOA

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP. Diretora-Adjunta da Faculdade de Direito da PUC-SP. Coordenadora da Cadeira de Direito Tributário no Departamento IV (das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais) da Faculdade de Direito da PUC-SP. Advogada.

PAULO COVIELLO FILHO

Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pelo IBDT. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado e Contador.

RAMON TOMAZELA SANTOS

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional pela Universidade de Economia e Negócios de Viena, na Áustria. Professor de Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e em diversos cursos de pós-graduação.

THIAGO PEREIRA BRAGA DE MORAIS

Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Pós-graduando em Direito Tributário no Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Graduando em Ciências Contábeis na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). Advogado em São Paulo.

VINÍCIUS VICENTIN CACCAVALI

Mestrando em Direito Tributário no Programa de Mestrado Profissional da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado e Professor em São Paulo.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	11
AUTORES CONVIDADOS	
O TRATAMENTO DA VARIAÇÃO NO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO NAS REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS <i>Adauto Lúcio da Silva Dutra</i>	15
REFLEXÕES SOBRE AS DESPESAS OPERACIONAIS E O IRPJ: UMA HISTÓRIA DE 100 ANOS <i>Elidie Palma Bifano</i>	39
CPC 07 E EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS: UMA LEITURA CRÍTICA DO PRONUNCIAMENTO <i>Jorge Guilherme Ferreira Moreira</i>	59
A DEDUÇÃO DE REMUNERAÇÕES PAGAS AOS ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS DE FORMA NÃO FIXA E MENSAL DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E O POSICIONAMENTO DO STJ NO RECURSO ESPECIAL N. 1.746.268 <i>Thiago Pereira Braga de Moraes</i>	75
ARTIGOS	
MAS AFINAL, É OBRIGATÓRIA A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PARA TODAS AS EMPRESAS? <i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	97
A TEORIA DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE OUTRAS CIÊNCIAS COMO FONTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO <i>Amélia Wakako Morishita Yamamoto</i> <i>Claudia Cristina dos Santos Abrosio</i> <i>Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa</i>	111

DEVERES CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS: COMPREENDENDO AS DIFERENÇAS 127
Antonio Lopo Martinez

OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E A TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E PELA
CSLL: ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS 143
Bruna Herdina Comitti

REVERSÃO DAS PROVISÕES NAS HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO
DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS, EM DECORRÊNCIA DA
RESPONSABILIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 135 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL 161
Carlos Eduardo Borghi Pla

BREVES COMENTÁRIOS SOBRE OS REGIMES CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO
DOS DERIVATIVOS 173
Edison Carlos Fernandes
Jorge Guilherme Ferreira Moreira

EFEITOS DA RECLASSIFICAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS PARA
ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA: AVALIAÇÃO PELO
VALOR JUSTO OU PELO MEP NA APURAÇÃO DE GANHO OU PERDA
DE CAPITAL? 191
Fabiana Carsoni Fernandes
Paulo Coviello Filho

AS OPERAÇÕES DE FINANCIAMENTO ISLÂMICO E AS REGRAS DE
SUBCAPITALIZAÇÃO 219
Ramon Tomazela Santos

A TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO IFRS: O CASO DAS EMPRESAS
TRANSMISSORAS DE ENERGIA ELÉTRICA 235
Vinicius Vicentin Caccavali

REVISTA DE DIREITO CONTÁBIL FISCAL 247

APRESENTAÇÃO

Apresentamos com muita satisfação o número 9 da **Revista de Direito Contábil Fiscal**, o que significa que entramos no nosso quinto ano. E trazemos uma importante novidade: iniciamos nosso caminho para qualificação e pontuação no Qualis Periódicos, da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

A edição do número 9 e esse relevante passo para sua qualificação demonstram que o tema da **Revista** tem chamado a atenção tanto dos profissionais que atuam com direito tributário e contabilidade quanto dos acadêmicos dessas áreas e de áreas afins.

A semente de diálogo entre direito, tributação e contabilidade germinou e produz frutos. E esses frutos certamente serão constantes nos estudos e na prática, na doutrina e na jurisprudência.

Agradecemos a todas e a todos que fizeram parte dessa construção até aqui – e que muitas outras e muitos outros se somem a nós.

Neste número, são abordados os seguintes assuntos: o tratamento da variação no percentual de participação nas reorganizações societárias; reflexões sobre as despesas operacionais e o IRPJ (uma história de 100 anos); CPC 07 e exonerações tributárias (uma leitura crítica do Pronunciamento); a dedução de remunerações pagas aos administradores e conselheiros de forma não fixa e mensal da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e o posicionamento do STJ no Recurso Especial n. 1.746.268; obrigatoriedade da escrituração contábil para todas as empresas; a teoria da possibilidade de aplicação de outras ciências como fonte no Direito Tributário; deveres contábeis e tributários (compreendendo as diferenças); os incentivos fiscais de ICMS e a tributação pelo IRPJ e pela CSLL (aspectos tributários e contábeis);

reversão das provisões nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal para os sócios, em decorrência da responsabilização, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional; comentários sobre os regimes contábil e tributário dos derivativos; efeitos da reclassificação de participações societárias para ativo não circulante mantido para venda (avaliação pelo valor justo ou pelo MEP na apuração de ganho ou perda de capital?); as operações de financiamento islâmico e as regras de subcapitalização; a tributação no contexto IFRS (o caso das empresas transmissoras de energia elétrica).

Boa leitura!

Maio de 2023

Marcelo Magalhães Peixoto

Edison Carlos Fernandes

coordenadores

AUTORES CONVIDADOS

O TRATAMENTO DA VARIAÇÃO NO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO NAS REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS

Adauto Lúcio da Silva Dutra

Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Contextualização 3 Referências.

RESUMO: Este artigo aborda importante questão relacionada à incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre o ganho de capital advindo da variação no percentual de participação.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Reorganizações societárias. Obrigações contábeis. Ganho de capital. Variação no percentual de participação. Equivalência patrimonial.

1 INTRODUÇÃO

Busca-se com este texto a compreensão da não incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre os ganhos advindos de participações societárias, notadamente, os resultados de equivalência patrimonial e com um tipo próprio, que é aquele gerado com a alteração do percentual de participação dos sócios/acionistas quando se admite um novo sócio na empresa.

A mudança de paradigma muda o resultado. Inspirado, talvez, em Homero, na épica narrativa da Guerra de Troia, quando Príamo, aconselhado pelos seus sábios, tomou decisões certas com base em premissas erradas, entendo que o tema pode não estar sendo analisado por todos os ângulos, e, assim, deixam-se de refletir com profundidade as questões econômicas e contábeis a ele relacionadas, terminando-se, na maioria das vezes, com a máxima aceitação de não haver incidência de imposto de renda sobre um ganho auferido.

Em razão disto, torna-se pertinente provocar um pouco mais as reflexões, como forma de contribuir para o debate acadêmico. E, tomando emprestadas as palavras

do ilustre magistrado e doutrinador Carlos Maximiliano, que ensinava: “deve o intérprete, acima de tudo, desconfiar de si”, partimos para esta empreitada.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Como ponto de partida, começaremos transcrevendo o art. 248 da Lei das S.A. (Lei 6.404/1976), com a redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

I – o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III – a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

O art. 248 sofreu adaptações no decorrer da sua vigência, mas que não afetaram a fórmula de cálculo. Em síntese, a apuração por meio do Método de Equivalência Patrimonial (MEP) é refletida contabilmente na investidora, tomando por referência o patrimônio líquido da coligada ou controlada (investida), aplicando-se o percentual de participação sobre o patrimônio líquido da investida e comparando o resultado obtido com o saldo que a investidora possui em sua conta de investimento, no ativo não circulante. A diferença encontrada será debitada ou creditada na conta do investimento, tendo como contrapartida uma conta de

1. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 86.

resultado operacional se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada, e se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos.

Assim, na forma do inciso III, letra "a", do art. 248, se a modificação do investimento pela aplicação do MEP se der por outra mutação ocorrida no patrimônio líquido da investida, que não a proveniente de lucro ou prejuízo, a contrapartida será registrada numa conta no patrimônio líquido da investidora e não no resultado do exercício.

Anteriormente à harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, tinha-se o entendimento de que os resultados de equivalência patrimonial originados em lucros ou prejuízos gerados na investida, seriam registrados como receitas ou despesas operacionais, ou como resultados não operacionais quando correspondentes à variação no percentual de participação. Era o que dispunha a Instrução CVM n. 1, de 27 de abril de 1978, alterada pela Instrução CVM n. 247, de 27 de março de 1996, a qual terminou por ser revogada pela Resolução CVM n. 2, de 6 de agosto de 2020, como parte do processo de revisão e consolidação dos atos normativos da autarquia.

Do ponto de vista da legislação tributária, originalmente, o reconhecimento da equivalência patrimonial foi dado pelo Decreto-lei 1.598/1977, nos seguintes termos:

Art. 21 – Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I – o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

[...]

Art. 22 – O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Art. 23 – **A contrapartida** do ajuste de que trata o artigo 22 terá o seguinte tratamento na determinação do lucro real do contribuinte:

I – **a contrapartida** do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento **não será computada no lucro real**, ressalvado o disposto no § 1º e no artigo 33;

II – **a contrapartida** do ajuste por redução do valor de patrimônio líquido do investimento **somente será dedutível** na parte em que exceder do valor:

[...]. (grifos nossos).

As alterações posteriores do Decreto-lei 1.598/1977 não trouxeram modificações em relação ao cálculo e ao tratamento tributário das contrapartidas desses aumentos e diminuições no resultado da investidora. Vejamos a redação vigente, dada pela Lei n. 12.973, de 2014:

Art. 21. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e com as seguintes normas:

I – o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da investida levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 (dois) meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto sobre a renda;

Art. 22. O valor do investimento na data do balanço, conforme o disposto no inciso I do *caput* do art. 20, deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no art. 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único. Os lucros ou dividendos distribuídos pela investida deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23 – **A contrapartida** do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real**. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 1.648, de 1978).

Parágrafo único. **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas** de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do *caput* do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País. (Redação dada pela Lei n. 12.973, de 2014). (grifos nossos).

Acerca do tema, ensina Bulhões Pedreira²:

O valor da participação societária avaliada com base no patrimônio da coligada ou controlada é função de duas variáveis: (a) o valor do patrimônio líquido e (b) a percentagem de participação.

Assim, se a pessoa jurídica possui participação de 50% em outra sociedade, cujo valor de patrimônio líquido aumenta de 100 para 200, o valor da participação aumenta de 50 para 100, pois resulta da aplicação da percentagem de 50% sobre o valor de patrimônio da sociedade objeto do investimento.

2. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. II, p. 635-636.

Feito o registro da equivalência patrimonial e ocorrendo a distribuição de dividendos posteriormente, o valor do investimento deverá ser reduzido no montante do dividendo recebido, tendo como contrapartida a conta de Bancos, pela entrada dos recursos, ou dividendos a receber, pelo direito ao recebimento. Por esse prisma, podemos dizer, então, que o registro positivo da equivalência patrimonial seria o resultado de dividendos ainda não distribuídos pela investida.

Sobre o assunto, temos a seguinte citação no **Manual de contabilidade societária** da Fipecafi³:

11.5.2 Dividendos distribuídos

Pelo MEP, os lucros são reconhecidos no momento de sua geração pela investida, portanto, quando ocorrer a distribuição de tais lucros como dividendos (ou juros sobre o capital próprio), estes devem ser registrados a crédito da conta de Investimentos (redução do saldo do valor patrimonial do investimento) e a débito da conta Bancos pelo recebimento (ou em Dividendos a receber caso o direito ao recebimento estiver sido estabelecido).

O fato é que os dividendos recebidos em dinheiro representam uma realização parcial do investimento, ou dizendo melhor, dos lucros anteriormente reconhecidos no investimento pelo MEP. Na investida, representam uma redução do patrimônio líquido que deve ser acompanhada por uma redução proporcional do investimento, como as demais variações.

Portanto, a aplicação do cálculo do MEP tem como consequência o registro gráfico espelhado da mutação patrimonial ocorrida na investida, proporcionalmente à participação da investidora no patrimônio líquido da investida. Conforme visto anteriormente, esse ajuste do investimento sofrerá, ainda, alteração nos casos em que a investida vier a distribuir dividendos após o registro da equivalência. A redução do valor do investimento com os dividendos recebidos, se justificaria, por exemplo, para se chegar ao valor justo do ganho de capital no caso de alienação do investimento.

Assim, a questão do reconhecimento do MEP tende a não ter a complexidade que nos obrigaria a estender além deste ponto.

Passamos então ao seguinte, que seria o de compreender os motivos que fazem o patrimônio líquido da investida se alterar. Em regra, o patrimônio líquido de uma empresa se altera ano a ano em razão dos acréscimos ou diminuições gerados pelos lucros ou prejuízos apurados em cada exercício, sendo esta a situação mais comum.

3. FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 603.

Entretanto, o patrimônio líquido também se altera por aumentos ou reduções do capital social, bem como por motivos da entrada ou da saída de sócios/acionistas. Ademais, neste último caso, dependendo da forma como se aportam os recursos na sociedade ou se admite um novo sócio, poderão advir efeitos contábeis, societários e tributários diferentes, que, por sua vez, deverão ter tratamentos distintos, e será nesse tipo de mutação patrimonial que concentraremos nossas atenções daqui para frente.

O que devemos ter claro é a característica de um tipo de variante que afeta a equivalência patrimonial, a qual chamamos de "resultado com a variação no percentual de participação", lembrando que a sua forma de apuração também se apoia no Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

Nesse aspecto, a legislação sofreu adaptações importantes com o aprimoramento das normas de reconhecimento. Vale mencionar que até a edição da Lei 12.973/2014, o contribuinte que avaliasse investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deveria, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em⁴:

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

Determinava-se ainda que deveria ser indicado o fundamento econômico para a existência do ágio ou do deságio. Para tanto, o § 2º do art. 20 relacionava os fundamentos que deveriam ser considerados, quais sejam: (i) valor de mercado dos bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (ii) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; e (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, sendo que os lançamentos contábeis com base nos fundamentos de valor de mercado dos bens e rentabilidade futura deveriam estar alicerçados em demonstrações que o contribuinte manteria em arquivos como comprovante da escrituração.

Com a edição da Lei 12.973/2014, a redação do art. 20 do DL 1.598/1977 passou a ser a seguinte:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

4. Art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II – mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do *caput*; e

III – ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do *caput*.

Percebe-se aqui uma mudança importante, que eliminou os fundamentos do ágio com base no valor de mercado dos bens (mais ou menos-valia), restringindo-o ao *goodwill*, o qual passou a ser reconhecido após o registro da mais ou menos-valia.

Dito isto e voltando à questão da variação no percentual de participação, vejamos, a seguir, o exemplo de um simples aumento de capital numa situação em que a investida não tem outra conta patrimonial além do capital social.

Nesse exemplo, temos as empresas – todas S.A. – “A” e “B” como investidoras na empresa “C” que se caracteriza como coligada/controlada, sendo que “A” tem 40% (6.400,00/16.000,00) de participação e “B” 60% (9.600,00/16.000,00). Tanto “A” quanto “B” avaliam seus investimentos em “C” pelo MEP. Numericamente, essas participações poderiam ser demonstradas da seguinte forma:

		Investidoras	
Contas		A	B
		R\$	R\$
Caixa/Bancos		10.000,00	8.000,00
Investimento	40,00%	<u>6.400,00</u>	<u>9.600,00</u>
Total do Ativo		<u>16.400,00</u>	<u>17.600,00</u>
Capital Social		16.400,00	17.600,00
Total do Passivo		<u>16.400,00</u>	<u>17.600,00</u>

		Investida
Contas		C
		R\$
Caixa/Bancos		6.000,00
Imobilizado		<u>10.000,00</u>
Total do Ativo		<u>16.000,00</u>
Patrimônio Liq		
Capital Social		16.000,00
Reservas		-
Total PL		<u>16.000,00</u>

No momento seguinte, os sócios decidem aumentar o capital de "C" em R\$ 4.000,00, com a subscrição de novas ações a serem emitidas por "C". Nesse caso, "B" abre mão do seu direito de preferência em favor de "A", que subscreve e integraliza o valor total do aumento. Após esse movimento, tem-se a seguinte demonstração:

Contas	Investidoras	
	A	B
	R\$	R\$
Caixa/Bancos	6.000,00	8.000,00
Investimento	52,00% <u>10.400,00</u>	48,00% <u>9.600,00</u>
Total do Ativo	<u>16.400,00</u>	<u>17.600,00</u>
Capital Social	16.400,00	17.600,00
Total do Passivo	<u>16.400,00</u>	<u>17.600,00</u>
	Investida	
	C	
	R\$	
Caixa/Bancos	10.000,00	
Imobilizado	<u>10.000,00</u>	
Total do Ativo	<u>20.000,00</u>	
Patrimônio Líq		
Capital Social	20.000,00	
Reservas	<u>-</u>	
Total PL	<u>20.000,00</u>	

Percebe-se, nesse caso, que a empresa "B" teve a sua participação diluída de 60% para 48% (9.600,00/20.000,00), por não acompanhar o aumento do capital social de "C", realizado por "A", que, em razão disso, teve sua participação aumentada de 40% para 52% (10.400,00/20.000,00).

Contabilmente, o que temos é um aumento do custo do investimento que "A" tem em "C", com a saída do caixa (R\$) em contrapartida do aumento do investimento. No caso da empresa "B", esta permaneceu como o mesmo valor do custo do investimento, mas perdendo percentual de participação.

Assim, considerando não haver variação patrimonial nas investidoras que resulte em trânsito de valores pelo resultado do exercício, não haveria também efeitos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) a analisar neste momento.

Vamos considerar agora que o patrimônio de "C" (controlada/coligada) seja composto, além do capital social, por mais uma conta de reserva com saldo de

R\$ 5.000,00. Com o mesmo aumento de capital e nas mesmas condições realizadas pela empresa "A" no exemplo anterior, teríamos a seguinte situação inicial:

<u>Contas</u>	<u>Investidoras</u>	
	<u>A</u>	<u>B</u>
	R\$	R\$
Caixa/Bancos	10.000,00	8.000,00
Investimento	40,00% 6.400,00	60,00% 9.600,00
Capital	4.400,00	6.600,00
Reserva	2.000,00	3.000,00
Total do Ativo	<u>16.400,00</u>	<u>17.600,00</u>
Capital Social	16.400,00	17.600,00
Total do Passivo	<u>16.400,00</u>	<u>17.600,00</u>

<u>Contas</u>	<u>Investida</u>
	<u>C</u>
	R\$
Caixa/Bancos	6.000,00
Imobilizado	10.000,00
Total do Ativo	<u>16.000,00</u>
Patrimônio Liq	
Capital Social	11.000,00
Reservas	5.000,00
Total PL	<u>16.000,00</u>

Em seguida, após o aumento de capital de "C" no valor de R\$ 4.000,00, realizado apenas por "A", teríamos a seguinte situação:

		Investidoras	
Contas	A		B
	R\$		R\$
Caixa/Bancos	6.000,00		8.000,00
Investimento	56,00% <u>11.200,00</u>	44,00%	<u>8.800,00</u>
Capital	8.400,00		6.600,00
Reserva	2.800,00		2.200,00
Total do Ativo	<u>17.200,00</u>		<u>16.800,00</u>
Capital Social	16.400,00		17.600,00
Resultado Equiv	-		-
Var. Perc. Part	800,00	-	800,00
Total do Passivo	<u>17.200,00</u>		<u>16.800,00</u>
		Investida	
		C	
		R\$	
Caixa/Bancos		10.000,00	
Imobilizado		<u>10.000,00</u>	
Total do Ativo		<u>20.000,00</u>	
Patrimônio Liq			
Capital Social		15.000,00	
Reservas		<u>5.000,00</u>	
Total PL		<u>20.000,00</u>	

Diferentemente do primeiro exemplo, verificamos, nesse caso, além do aumento no percentual de participação e do custo do investimento de "A" em "C", também um ganho a favor da empresa "A", proporcionalmente a uma perda para a empresa "B".

Isso se dá pelo fato de a participação ser medida pela quantidade de ações que "A" e "B" possuem do capital social de "C". Porém, o percentual obtido dessa proporção é aplicado sobre todo o patrimônio de "C". O que quer dizer que, como visto anteriormente, na medida em que "B" não acompanha o aumento de capital realizado em "C", perde em percentual, o que resulta, nesse exemplo, também em perder valor (R\$), proporcionalmente a uma parte da reserva então existente.

Veja que o acréscimo no percentual de participação de "A" no capital de "C" termina num ganho de R\$ 800,00 (R\$ 2.800,00 – R\$ 2.000,00), que é proporcional ao aumento da participação sobre a reserva existente em "C", podendo ser demonstrada da seguinte forma: $16\% (56\% - 40\%) \times R\$ 5.000,00 = R\$ 800,00$

Por outro lado, a empresa "B" acusa uma perda no mesmo montante de R\$ 800,00 (R\$ 2.200,00 – R\$ 3.000,00), correspondente à perda proporcional sobre a reserva existente em "C": $-16\% (44\% - 60\%) \times R\$ 5.000,00 = - R\$ 800,00$.

Neste ponto, para fins de conectar tais movimentos societários e contábeis com a regra tributária, é importante trazer para análise o texto original do art. 33 do Decreto-lei 1.598/1977, o qual continha o seguinte comando:

Art. 33 – O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I – valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II – ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.

[...]

§ 2º – Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte.

Para efeito de esclarecimento, a frase: “ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte” (inciso II do art. 33), estaria relacionada aos casos em que o ágio ou o deságio tivessem afetado os resultados contábeis em períodos anteriores à data da alienação ou da liquidação do investimento, e, por isso, teriam sido adicionados/excluídos no cálculo do lucro real daqueles períodos. Em tal situação, os valores que afetaram o resultado seriam controlados na Parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, hoje e-Lalur – para fins de adições e/ou exclusões futuras. É o que ocorreria quando se realizasse a alienação do investimento; o custo deveria ser recomposto por esses valores, para efeito de apurar o ganho ou perda de capital, chegando-se ao custo inicial do investimento.

É importante citar que o conceito de ganho de capital decorre do art. 31 do Decreto-lei 1.598/1977, nos seguintes termos:

Art. 31 – Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

§ 1º – Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

A redação do art. 31 foi posteriormente adaptada pela Lei 12.973/2014, a fim de harmonizá-lo com as regras contábeis e suas mudanças de nomenclaturas, como é o caso do ativo permanente, que deu lugar ao ativo não circulante. A nova redação passou ser a que segue abaixo:

Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Verificamos, pois, que os ganhos ou perdas de capital são consequências de alienação, desapropriação, baixa de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, e que serão computados na determinação do lucro real. Isso quer dizer que afetarão a apuração da base de cálculo do tributo, para mais ou para menos, no período em que forem realizados por uma daquelas formas, a depender do resultado auferido no confronto entre a receita com a alienação e o custo contábil do ativo registrado na escrituração do contribuinte, lembrando que, nos termos do art. 6º, IV, da Lei 8.666/1993, alienação comporta “toda transferência de domínio de bens a terceiros”.

Já o comando do § 2º do art. 33 determina que (i) o **acréscimo** do valor de patrimônio líquido da investidora, decorrente de aumento da participação no capital da coligada ou controlada (investida), resultante de modificação do capital social da investida com diluição da participação **dos demais sócios**, será computado na determinação do lucro real, o que se traduz em oferecimento do ganho à tributação **como ganho de capital**; e (ii) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido da investidora decorrente de redução da sua participação no capital social da coligada ou controlada (investida), em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte (investidora).

Com base nessa redação, o acréscimo ou a diminuição do investimento gerados pela variação no percentual de participação na investidora, ainda que reconhecidos contabilmente pelo MEP, seriam tratados como receita tributável ou despesa dedutível para fins de apuração do lucro real, quando da alienação desses investimentos.

No exemplo anterior, o resultado da operação se encaixaria no que determina o art. 33, dado que, conforme demonstrado, a empresa "A" aumentou o seu percentual de participação e obteve ganho monetário, e a empresa "B" foi diluída, perdendo 16% de participação e R\$ 800,00 no valor do investimento. Ocorre que nem sempre é assim. A redação da forma como foi posta no § 2º do art. 33 do Decreto-lei 1.598/1977, de fato, não encontraria perfeita ressonância com os possíveis resultados gerados por aumento ou diminuição na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, dado que o ganho ou a perda de capital não seguem a mesma lógica matemática em que o aumento ou a diminuição na porcentagem de participação resultam em aumento ou diminuição do valor do investimento.

Isso fica claro quando um novo investidor é admitido na sociedade, pagando ágio. Os demais investidores são diluídos, ao manterem uma posição passiva em relação à operação, abrindo mão de acompanhar a integralização do capital, perdendo em percentual de participação (variação de percentual), mas, ao contrário do que determinava o § 2º do art. 33 do Decreto-lei 1.598/1977, obtendo ganho (\$) com aumento do valor do investimento, ou seja, produzindo um acréscimo ao patrimônio dos demais sócios.

Acerca do tratamento contábil do ágio, a Lei 6.404/1976 determinou o seguinte:

Art. 13. É vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal.

§ 1º A infração do disposto neste artigo importará nulidade do ato ou operação e responsabilidade dos infratores, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º **A contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital** (artigo 182, § 1º).

[...]

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) **a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;** [...] (grifos nossos).

Em resumo, conferindo o estatuto valor nominal às ações, a subscrição que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital. Caso não tenha valor nominal, será destinado à reserva o valor que ultrapassar o montante alocado ao capital social.

Por seu turno, o art. 38 do Decreto-lei 1.598/1977 preconiza:

Art. 38 – Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I – ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital; [...]

Assim, na forma do art. 38, retrotranscrito, as importâncias creditadas à reserva de capital, na forma de ágio na emissão de ações, não serão computadas na determinação do lucro real.

Vejam os um exemplo simples de admissão de um acionista, com a emissão de ações com ágio. Nesse exemplo, vamos considerar que a empresa "B" detém o controle integral da empresa "C", a qual é chamada de "subsidiária integral". A demonstração seria como apresentada abaixo:

		<u>Investidoras</u>	
<u>Contas</u>		B	
		R\$	
Caixa/Bancos		1.600,00	
Investimento	100,00%	16.000,00	
Total do Ativo		17.600,00	
Capital Social		17.600,00	
Total do Passivo		17.600,00	
		<u>Investida</u>	
<u>Contas</u>		C	
		R\$	
Caixa		6.000,00	
Imobilizado		10.000,00	
Total do Ativo		16.000,00	
Patrimônio Liq			
Capital Social		16.000,00	
Reservas		-	
Total PL		16.000,00	

O passo seguinte seria a empresa "A" ingressar na empresa "C" aportando o valor de R\$ 4.000,00; porém, destinando R\$ 1.000,00 para o capital social e R\$ 3.000,00 para a reserva de capital. Nesse exemplo, a demonstração é feita tendo por referência o que dispunha o Decreto-lei 1.598/1977, antes da entrada em vigor da Lei 12.973/2014. Vejamos como ficaria a demonstração após esses movimentos:

		<u>Investidoras</u>	
<u>Contas</u>	<u>A</u>		<u>B</u>
	R\$		R\$
Caixa/Bancos	12.400,00		1.600,00
Investimento	5,88% 4.000,00	94,12%	18.823,53
Capital	1.000,00		16.000,00
Reserva	176,47	Reserva	2.823,53
Ágio	2.823,53		
Total do Ativo	16.400,00		20.423,53
Capital Social	16.400,00		17.600,00
Resultado Equiv	-		2.823,53
Total do Passivo	16.400,00		20.423,53
		<u>Investida</u>	
		<u>C</u>	
		R\$	
Caixa	10.000,00		
Imobilizado	10.000,00		
Total do Ativo	20.000,00		
Patrimônio Liq			
Capital Social	17.000,00		
Reservas	3.000,00		
Total PL	20.000,00		

Portanto, como demonstrado, podemos ter a situação em que a empresa "A" aporta capital em "C", diluindo "B", mas produzindo um ganho de R\$ 2.823,53 para "B" e não uma perda, conforme então preconizado à época pelo § 2º do art. 33 do Decreto-lei 1.598/1977.

Possivelmente em razão dos questionamentos que teriam sido gerados para a aplicação da norma, logo no ano seguinte à promulgação do Decreto-lei 1.598/1977, a redação do § 2º do art. 33 foi alterada pelo Decreto-lei 1.648/1978, a qual passou a ter a seguinte dicção:

§ 2º – Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada.

Verifica-se nesse caso que o legislador, acertadamente, se absteve de mencionar no texto do § 2º a vinculação de ganho ou perda de capital decorrente de acréscimo ou redução na porcentagem da participação no capital social da coligada ou controlada, com diluição da participação do contribuinte ou dos demais sócios, determinando apenas que, para efeito de apurar o ganho de capital, o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento não serão computados na determinação do lucro real.

A nova redação, inclusive, se alinharia àquela adotada pelo art. 38 do Decreto-lei 1.598/1977, porém, com sentido invertido, como também é invertida a contrapartida contábil na empresa que recebe o aporte de capital, dado que, para efeito da reserva de capital, o que não se computa na determinação do lucro real é o recurso que ingressou a crédito na companhia e que não é tratado como uma receita tributável.

Mais tarde, a Lei 12.973/2014 procedeu à nova alteração lapidar ao dispositivo, que permanece até hoje, estampando a seguinte redação:

§ 2º – Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida.

Assim, nos parece ter sido a intenção do legislador caracterizar, desde o início, tais alterações do custo do investimento como ganhos e perdas de capital, tributáveis e dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto de renda, dado que o acréscimo teria custo zero para esses acionistas diluídos, e tal vantagem seria tributada quando realizada financeiramente como ganho de capital.

Sobre o reconhecimento do ganho com a variação no percentual de participação, Latorraca escreve⁵:

No caso da letra "c" (reserva de capital), a variação patrimonial não teria decorrido de lucro apurado na coligada ou controlada. Não se pode negar, porém, que, tendo em vista a natureza da reserva de capital (cf. art. 182, da Lei n. 6.404), **o acréscimo corresponderia a um ganho efetivo**, e, como tal, estaria autorizado, pela alínea

5. LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1988. p. 262.

"b" do inciso III do artigo 248, da Lei n. 6.404, o lançamento como resultado do exercício da companhia investidora. (grifos nossos).

Sobre a alteração inserida pelo Decreto-lei 1.648/1978, Bulhões Pedreira leciona⁶:

A não tributação do lucro correspondente ao aumento de valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada tem fundamento no princípio da legislação de que o lucro sujeito a tributação na pessoa jurídica que o auferir não é tributado novamente na pessoa jurídica que recebe como lucro ou dividendo distribuído (v. n. 261). **O ganho de capital por variação na porcentagem da participação é hipótese inteiramente diferente: é lucro da investidora, que ainda não sofreu tributação em outra pessoa jurídica.** A não incidência criada pelo DL n. 1.648/1978 conflita, portanto, com o sistema da legislação em vigor. (grifos nossos).

Ocorre que a nova redação inserida pelo Decreto-lei 1.648/1978 não nos parece ter excluído do campo de incidência do imposto o ganho com a variação na porcentagem da participação, conforme o entendimento do festejado autor, mas teria o legislador encontrado uma fórmula de distinguir os ajustes de equivalência patrimonial registrados no resultado contábil, com o ganho ou a perda de capital resultantes da variação no percentual de participação agregados ao custo do investimento quando da sua alienação.

Ademais, da forma como positivado, tal dispositivo estaria alinhado com a manifesta vontade do legislador no sentido de, por assim dizer, diferir a tributação do ganho de capital em estrita observância da capacidade do contribuinte de realizar o pagamento do imposto, dado se tratar, no momento em que o auferir, de um ganho em potencial ainda não realizado e sem previsão de realização. É o que se constata da leitura do item "17" da exposição de motivos do Decreto-lei 1.598/1977, nos seguintes termos:

17. O projeto adota a orientação geral de **submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados**, isto é, quando a pessoa jurídica tem condições financeiras para suportar o ônus tributário. No caso de ganhos de capital realizados a longo prazo, o imposto somente será devido à medida em que a pessoa jurídica receber efetivamente seu valor. Essa orientação explica as normas do § 2º do artigo 31 (sobre ganho de capital em geral), dos §§ 1º e 2º do artigo 34 (sobre ganhos de capital na extinção de participação em decorrência de fusão, incorporação ou cisão) e nos artigos 35 a 37 (sobre reavaliação de bens do ativo). (grifos nossos).

6. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. II, p. 638.

Assim, nos parece que, para fugir do imbróglio criado pela redação original do § 2º do art. 33 do Decreto-lei 1.598/1977, bem como para atender ao princípio constitucional da capacidade contributiva, o legislador optou por tributar, quando da alienação, o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrentes de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida.

Façamos uma comparação nas redações dos dispositivos que tratam do resultado de equivalência patrimonial e de ganho ou perda de capital com a variação no percentual de participação.

Com relação à equivalência patrimonial, a regra se encontra no art. 23, nos seguintes termos:

Art. 23 – **A contrapartida** do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real**. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 1.648, de 1978). (grifos nossos).

Para os casos dos ajustes de investimento pelo método de equivalência patrimonial, o legislador optou por um tratamento singular, utilizando o termo "valor de patrimônio líquido do investimento", pretendendo com isso distingui-lo de outros investimentos sujeitos a ajustes que não os produzidos pelo MEP e resultantes de uma mutação no patrimônio líquido da investida.

Já o tratamento da variação no percentual de participação, como citado anteriormente, encontra-se no § 2º do art. 33, com a seguinte redação:

§ 2º – **Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento**, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida. (grifos nossos).

Veja que, para o resultado da equivalência patrimonial, o legislador aponta para a **contrapartida** do ajuste de equivalência como aquilo que não será computado na determinação do lucro real; noutras palavras, o que se registra no resultado ou no patrimônio líquido como resultados abrangentes. Observa-se ainda que a mesma técnica é adotada no parágrafo único do art. 23, ao determinar que "não serão computadas na determinação do lucro real **as contrapartidas** de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do *caput* do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País". No mesmo sentido

encontramos as disposições relativas à contrapartida em virtude de reavaliação (art. 24) e à contrapartida decorrente de avaliação a valor justo de ativo ou passivo (art. 24-A).

Porém, quando trata do resultado com a variação do percentual de participação, não remete o comando para **a contrapartida**, mas para **o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento**. Trataria, assim, daquilo que foi somado ou subtraído do valor do investimento em razão dos ajustes de equivalência por variação no percentual de participação. Estaria, portanto, a se regular a não consideração, para fins do lucro real, da parte do custo do investimento correspondente a ganho ou perda por variação no percentual de participação quando da sua alienação, de forma a não computar, estornando, na linguagem contábil, o acréscimo ou a diminuição do investimento no cálculo do lucro real.

Não fosse dessa forma, seria desnecessário o comando do § 2º, pois a contrapartida do ajuste já estaria fora do campo de incidência do imposto por força do art. 23, o que, a princípio, não seria admitido sob a ótica de que inexistem palavras inúteis, ou frases sem nenhuma eficácia na lei⁷ (*verba cum effectu sunt accipienda*).

Invocar a hipótese de um diferimento da tributação da receita de equivalência gerada pela variação na porcentagem de participação, ou a postergação da dedução da perda com a variação, parece não prevalecer, dado que a exclusão da equivalência da base de cálculo do tributo está expressamente prescrita no art. 23. Isso tanto parece certo que o Fisco sequer regulou o controle de tais ajustes na Parte "B" do Lalur, atualmente e-Lalur, demonstrando não se tratar de adições ou exclusões temporárias, mas definitivas e com efeitos nulos para fins do imposto de renda.

Nesse sentido, o resultado prático do ganho ou da perda com a variação no percentual de participação se daria no momento da alienação do investimento, quando, para fins de se apurar o ganho ou a perda de capital, dever-se-ia adicionar a perda ao custo contábil do investimento e/ou excluir o ganho desse mesmo custo, sendo a adição e/ou a exclusão definitivas.

Ademais, não se pode perder de vista que o art. 33 se encontra inserido na "Subseção V – Do resultado na alienação de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido", em que se define a metodologia para alcançar o ganho ou a perda de capital na alienação ou na liquidação do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido, reforçando o entendimento de que se estaria

7. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 204.

a regular o efeito do aumento ou da diminuição do investimento na forma de ganho ou perda de capital, quando da alienação.

Vejamos um novo exemplo hipotético, agora com as alterações trazidas pela Lei 12.973/2014.

Cumpre salientar que em nosso exemplo demonstraremos a contrapartida do aumento do investimento por variação no percentual de participação no resultado (DRE), por ser considerado dessa forma pelo Fisco, embora, nos termos do CPC 18, tal contrapartida seria como um resultado abrangente, numa conta do patrimônio líquido, refletindo a correspondente origem na investida. Entretanto, o registro da equivalência no resultado do exercício ou em uma conta do patrimônio líquido não produziria o efeito de torná-la tributável pelo imposto de renda. Nos termos do art. 248 da LSA, o registro no resultado será materializado "se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos".

Sobre o registro no patrimônio líquido, a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi)⁸, leciona:

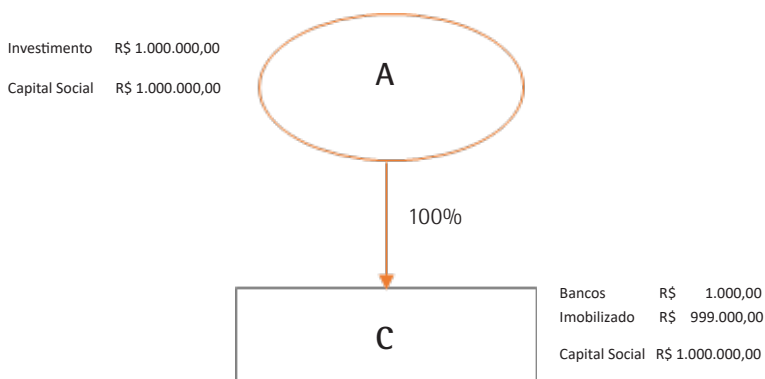
Em qualquer dos casos acima, ocorrerá uma alteração no percentual de participação da investidora no capital da coligada (ou controlada). Portanto, pela equivalência patrimonial, o valor patrimonial do investimento deve ser ajustado considerando sua nova participação relativa.

Contudo, a contrapartida não poderá ser o resultado do período do investidor, uma vez que tais valores também não transitaram pelo resultado da investida (note-se que o ágio na subscrição de ações é uma reserva de capital na investida). Sugere-se utilizar a conta "Mudança na Participação Relativa em Coligada (ou Controlada em Conjunto ou Controlada)". Nos casos de diluição ou concentração da participação relativa, tais valores representam, para o investidor, um ganho ou uma perda pelo aumento ou diminuição de sua participação nas demais contas do patrimônio líquido da investida (outras que não o capital realizado da investida) e que será realizado somente quando da realização do investimento nessa investida.

Portanto, qualquer que seja essa diferença, ela não deve ser contabilizada na investidora como resultado do período, mas como um resultado abrangente reconhecido diretamente no patrimônio líquido da investidora. Sugere-se utilizar a conta porque, à luz do disposto no item 10 do CPC 18, somente a parte do investidor nos lucros (ou prejuízos) do exercício da investida é que deve ser reconhecida no resultado do período do investidor.

8. FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 606.

Isto posto, suponhamos a seguinte estrutura societária, em que a empresa "C", uma S.A., seja uma subsidiária integral da empresa "A", também S.A.:



Em seguida, a empresa "B", também S.A., constituída com capital de R\$ 2.000.000,00, é admitida na sociedade, aportando o total de R\$ 2.000.000,00, sendo, R\$ 400.000,00 destinados ao capital social e R\$ 1.600.000,00, para a conta de reserva de capital.

Para tanto, em atendimento ao disposto no art. 20 do Decreto-lei 1.598/1977, a empresa "B" contratou a elaboração de um laudo a valor justo, de modo a desdobrar o custo de aquisição em mais ou menos-valia, que corresponderia à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, e o valor do investimento ajustado pela equivalência patrimonial e ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

O laudo, elaborado por especialistas, demonstrou o valor justo da empresa "C" em R\$ 2.000.000,00, resultando no seguinte desdobramento:

Custos de Aquisição	2.000.000,00		
PL da Investida	3.000.000,00		
Percentual de Participação	28,57%		
Part. no PL da Investida	857.142,86		
Menos Valia	-285.714,29		
Ágio	1.428.571,43		
Total	2.000.000,00		

Bancos		Menos Valia	
	2.000.000,00	-	285.714,29

Investimento "C"		Ágio	
	28,57%		
2.000.000,00		1.428.571,43	
285.714,29			
		1.428.571,43	
2.285.714,29		1.428.571,43	
857.142,86			
		-	

Dessa forma, o valor do custo de aquisição desdobrado na empresa "B", como menos-valia e ágio, terá o seu efeito, dedutível, impactado no cálculo do lucro real no momento em que o investimento for alienado. Além disso, se parcela do ágio for baixada contabilmente antes da alienação, o valor deverá ser adicionado e controlado no e-Lalur, para fins de exclusão quando da alienação do investimento.

Em relação à empresa "C", como receptora dos recursos registrados na conta de reserva de capital, não haveria tributação, por força do art. 38 do DL 1.598/1977.

Por fim, o aumento do investimento na empresa "A", equivalente à menos-valia e ao ágio registrados por "B", no montante de R\$ 1.142.857,14, reconhecido pelo MEP, não seria tributado quando do registro, mas na alienação do investimento, em atendimento ao disposto no § 2º do art. 33 do Decreto-lei 1.598/1977, o qual estabelece que, para fins de determinação do lucro real, o acréscimo do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida – nesse caso, o custo majorado –, não será computado na apuração do lucro real. Em outras palavras, no momento da alienação, a vantagem auferida seria oferecida à tributação.

3 REFERÊNCIAS

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. II.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: imposto de renda das empresas. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

REFLEXÕES SOBRE AS DESPESAS OPERACIONAIS E O IRPJ: UMA HISTÓRIA DE 100 ANOS

Elidie Palma Bifano

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

SUMÁRIO: 1 Apresentação do tema 2 Despesas dedutíveis para fins de IRPJ 3 Consequências das diferenças entre os critérios tributário e societário para tratar as despesas operacionais 4 Controvérsias no CARF: a história se repete 5 Novos tipos de despesas: novas controvérsias? 6 Conclusões 7 Referências.

RESUMO: Este trabalho discorre sobre a dedutibilidade das despesas, sua história e seus fundamentos.

PALAVRAS-CHAVE: Despesas. Despesas operacionais. Dedutibilidade de despesas.

1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

A dedutibilidade de despesas é, certamente, um dos temas mais complexos em matéria de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), a despeito de a matéria estar inserida há exatos 100 anos em nosso contexto jurídico. Contudo, sempre há espaço para discutir algumas despesas em especial, bem como para filosofar sobre o tema. Hoje pedimos permissão aos eventuais leitores deste artigo para meditar sobre alguns especiais aspectos da legislação que regula a matéria e que, na maior parte das vezes, passam despercebidos. São palavras, expressões, "ruídos" que ficam no ar, sobre os quais tentaremos tratar de forma bastante breve.

Com esse objetivo estamos formulando alguns comentários sem a pretensão de criar doutrina ou contestar doutrinas correntes, mas apenas para deixar claro

que sempre há o que extrair, aprender e construir, ainda que o tema pareça surrado ou, até mesmo, esgotado. Assim, iniciamos nossas reflexões com uma viagem em torno das despesas computáveis, para fins de IRPJ, pelos últimos 100 anos, exatamente o tempo que esse tributo tem em nosso ordenamento jurídico.

2 DESPESAS DEDUTÍVEIS PARA FINS DE IRPJ

Por ocasião da introdução do Imposto sobre a Renda no sistema jurídico brasileiro, tarefa que coube à Lei (Orçamentária) n. 4.625/1922, assentou-se que ele deveria incidir sobre o lucro fruto das operações/atividades que enumerava: lucros e dividendos de ações, juros, prêmios de seguros, sorteios e similares, dito lucro fortuito, lucros da indústria e comércio, lucros de operações a termo e fruto das profissões de pessoas físicas. A despeito de tratar de lucros variados, não havia nenhuma referência a despesas, embora se possa, até mesmo, pressupor que só existe lucro se houver ingressos e correspondentes custos, inclusive no conceito comum da língua. A Lei n. 4.625/1922 foi alterada pela Lei n. 4.783/1923, também de natureza orçamentária, que previu para as sociedades anônimas, como base de cálculo do IRPJ, o rendimento líquido tributável, sendo "o lucro revelado em cada balanço correspondente ao período de seis meses anterior à data do pagamento do imposto" [sic].

Essas normas foram objeto de regulamentação pelo Decreto n. 17.390/1926, que assim dispunha:

Art. 22. Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanam da venda e da permuta de propriedades.

Paragrapho unico. Para os fins do imposto, não ha distincção entre os rendimentos, quanto á especie em que forem pagos.

[...]

Art. 29. Considera-se **rendimento liquido** na primeira categoria:

- a) quando o contribuinte receber rendimentos provenientes de uma sociedade comercial que não fôr anonyma, a quota-parte de interesse que corresponder á sua razão de lucro na sociedade, inclusive as retiradas mensaes que não forem debitadas na conta de despezas geraes da contabilidade social;
- b) quando o contribuinte perceber rendimentos provenientes da exploração comercial ou industrial em firma individual, **os lucros liquidos que forem apurados, de accôrdo com as normas previstas neste regulamento para determinar o rendimento real tributavel das sociedades;**

c) quando o contribuinte não fizer parte da firma social, a importância que lhe couber nos lucros sociais ou em determinados negócios nos quais tenha interesse. [sic] (grifos nossos).

Como se observa, persiste, desde sempre, a ideia de renda líquida, certamente ingressos menos despesas/custos, a despeito de a norma ser omissa quanto a esses dois fenômenos. Destaque-se, na letra "b" do art. 29, que a base tributável é o **rendimento real**.

Somente com a edição da Carta de 1934, o IR tomou estatura constitucional, e sua regulação, para fins de apuração e cobrança, se fez de forma mais consistente, pela primeira vez, pelo Decreto-lei n. 5.844/1943, que tratou tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. Esse decreto-lei introduziu a figura do lucro real, não mais rendimento real como ocorria com a legislação anteriormente vigente, base de cálculo do IRPJ, em seu art. 37, nos seguintes termos:

Art. 37 Constitue lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções:
a) as **despesas relacionadas com a atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora**;
[...] [sic] (grifos nossos).

Como se pode ver, o Decreto-lei n. 5.844/1943 manteve a tributação sobre o resultado líquido, ao admitir que as despesas necessárias à percepção do lucro tributável fossem deduzidas. Essa norma não faz qualquer referência a custos, tratando todos os gastos da sociedade como despesas.

Em 1964, foi editada a Lei n. 4.506, lei básica do IR, que introduziu o conceito de despesas operacionais, nos seguintes termos:

Art. 47. **São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.**
§ 1º São **necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.
§ 2º As despesas operacionais admitidas são as **usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.
[...] [sic]. (grifos nossos).

A nosso ver e temos repetido tal entendimento, esse dispositivo é cheio de encanto, pois consegue sintetizar todo o tema da dedutibilidade de despesas de forma clara e objetiva, já que é dotado de uma natureza funcional, prestando-se a uma finalidade/função de evitar que se tenha que enumerar todas as possíveis

hipóteses de despesas dedutíveis, uma vez que sua roupagem geral vem muito bem descrita. A melhor forma de examinar o dispositivo acima, a nosso ver, é segregar seu conteúdo em parcelas, situação em que se destacam os seguintes principais aspectos acerca das despesas ditas operacionais:

- (i) despesas operacionais não se confundem com custos;
- (ii) despesas operacionais não são computadas nos custos;
- (iii) despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;
- (iv) despesas operacionais devem ser necessárias e usuais ou normais nas operações e atividades da empresa.

Com esse recorte, já temos delineada nossa primeira tarefa.

2.1 Diferenças entre custos e despesas operacionais

Nossa primeira indagação, nestas reflexões, diz respeito ao que é custo, tantas vezes referido na lei como distinto de despesa. É tradição afirmar-se que custo é uma modalidade, espécie, de gasto, nesse caso tratado como gênero, voltado à produção de bens e serviços, enquanto a despesa é gasto com atividades, que não a produção, bem como com a manutenção da fonte produtora. Essa conclusão, entretanto, de considerar gasto como gênero e despesas e custos como espécies, contudo, não é verdadeira à luz do disposto no art. 46 da mesma Lei n. 4.506, a saber:

Art. 46. São **custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços** objeto das transações de conta própria, tais como: [...] (grifos nossos).

Ora, o que se depreende desse dispositivo é que todos os gastos, na realidade, são despesas e que a despesa, ela sim, seria o gênero, e que os custos também são despesas, apenas que alocadas à produção. O legislador traçou a distinção das despesas que não são custos, como voltadas às atividades sociais e à manutenção da fonte produtora, designando-as por operacionais ou destinadas à operação e não à produção. À época vigorava, plenamente, o Decreto-lei n. 2.627/1940, que regulava as sociedades por ações, hoje ainda parcialmente vigente, o qual também contemplava um capítulo voltado às práticas contábeis. Essa peça legislativa também só se referia a despesas e a

perdas diversas quando tratava dos elementos que vão a débito do patrimônio líquido, e era silente quanto ao custo.

Pode-se assentar, portanto, que a distinção entre despesas operacionais e custos foi introduzida pela Lei n. 4.506/1964, ambas espécies da grande categoria ou gênero despesa. Com isso, confirma-se que despesas operacionais não se confundem com custos e, mais, que despesas operacionais jamais poderiam ser computadas nos custos, visto que se tratam, ambos, de despesas ontologicamente diversas, de acordo com a lei.

Tratando do tema das despesas operacionais, Bulhões Pedreira¹ ensina que despesa é sempre mutação que reduz o patrimônio da sociedade, complementando que a sua necessidade não é referida, genericamente, ao tipo de atividade da empresa que, inclusive, pode enquadrá-la em um certo segmento da economia², senão que às operações que desenvolve para atingir seu objeto social.

É possível aplicar a orientação do mestre elegendo uma atividade, o que fazemos a partir do sistema de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), desenvolvido e manejado pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), por intermédio da CONCLA (Comissão Nacional de Classificação), que muito bem captura esse fenômeno, como se verá.

Assim, o sistema de classificação do IBGE introduz um código que é utilizado para identificar quais são as atividades econômicas exercidas por uma empresa. Por exemplo, a atividade de locação de veículos, que pode ser operacionalizada mediante locação de automóveis, ou não, e, mais, com ou sem motorista, permite uma série muito grande de ilações, cada uma delas com exigências e operações diferentes. Para o caso da empresa que opera a locação de automóveis, sem condutor, o sistema apresenta várias hipóteses de negócios possíveis de serem feitos, e que se submetem ao Código 7711-0/00, a saber:

<u>7711-0/00</u>	AUTOMÓVEIS SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE, LEASING OPERACIONAL DE
<u>7711-0/00</u>	AUTOMÓVEIS; ARRENDAMENTO SEM OPÇÃO DE COMPRA DE
<u>7711-0/00</u>	AUTOS DE PASSEIO SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE
<u>7711-0/00</u>	BUGRES; ALUGUEL DE, LOCAÇÃO DE

1. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979. p. 196-198.
2. Veja-se a classificação de atividade CNAE. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/concla.html>.

<u>7711-0/00</u>	CAMINHONETES DE PASSEIO SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE
<u>7711-0/00</u>	CARROS DE PASSEIO SEM MOTORISTA; LOCAÇÃO DE, ALUGUEL DE
<u>7711-0/00</u>	LOCADORA DE AUTOMÓVEIS
<u>7711-0/00</u>	LOCADORA DE CARROS

Como se pode depreender, muitos são os negócios que podem ser desenvolvidos sob a designação de locação de veículos, conforme acima descrito, inclusive operações que no Brasil se enquadram como próprias do mercado financeiro, como é o caso do *leasing* operacional, sendo que, para cada um desses negócios, os desembolsos a serem efetivados a título de despesas operacionais podem variar, pois demandam movimentos e recursos diferentes que devem ser devidamente aplicados. Esclareça-se, ainda, que na hipótese de locação sem motorista, via de regra, o locatário/arrendatário dirige-se ao local de retirada do veículo, de forma independente e autônoma, sendo que toda a contratação, em geral, já se processou por meio digital, pela internet. O modelo "locação de veículos", assim como outros, envolve imensa riqueza de elementos que podem ser analisados no contexto aqui proposto voltado a despesas operacionais.

Por fim, o mesmo Bulhões Pedreira esclarece que a despesa operacional está relacionada não só com as atividades principais, como com as acessórias de uma sociedade, classificando-se nessa última categoria as despesas para a manutenção e exploração dos elementos do ativo que são fontes produtoras de renda, como se voltará a tratar.

2.2 Atributos das despesas operacionais

Os aspectos a seguir apontados dizem respeito às qualidades de que devem se revestir as despesas operacionais para serem suscetíveis de dedução na apuração do IRPJ. Assim, dispõe a Lei n. 4.506/1964 que despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, indicando que há uma diferença entre esses elementos, atividade e fonte produtora.

Atividade, certamente, diz respeito ao conjunto de operações e transações que se desenvolvem em uma entidade econômica para dar cumprimento ao seu objeto social e que não se caracterizam como custos de produção. Elas podem ser de muitas naturezas, mas devem estar vinculadas à operação da sociedade, única e exclusivamente. De outro lado, as despesas operacionais voltadas à manutenção da fonte produtora dizem respeito a dispêndios voltados a bens,

tangíveis e intangíveis, pessoas, meio ambiente, clientela, nome, solvência, reputação e tantos outros que permitem que o fluxo dos negócios geradores de renda se mantenha.

É de se destacar que a Lei n. 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações, que trata das demonstrações financeiras, do balanço e da apuração do lucro líquido, o qual devidamente ajustado, é base de cálculo do IRPJ, faz especial referência aos custos de mercadorias e serviços vendidos, irrelevante se de produção própria ou não, bem como às despesas que reputa, sempre, como operacionais, a saber:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, **o custo** das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, **e outras despesas operacionais**. (grifos nossos).

Após a introdução das novas práticas contábeis³ contempladas nos chamados IFRS (*International Financial Reporting Standards*), pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board*, para fins societários, todas as despesas são operacionais, visto que o administrador nada pode fazer que não seja para atender à finalidade social da entidade, sob pena de responder civil e criminalmente (art. 153 da Lei n. 6.404/1976).

Dispõe o art. 47, *caput*, da Lei n. 4.506/1964, que as despesas dedutíveis são as despesas necessárias, ou seja, aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. A despesa necessária, sem dúvida, é aquela sem a qual o negócio não pode ser concluído, também essencial, pois diz respeito à essência da operação. Considerando-se que se uma entidade pode desenvolver diversas operações ou atividades, como já se comentou, é razoável que tenha tantas despesas operacionais quantas necessárias a atender suas operações.

Além de necessárias, dispõe a Lei n. 4.506 que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. O qualificativo "normal" sempre deve ser cotejado com o qualificativo "anormal", pois a despesa normal sempre se coaduna com a atividade social e com a operação, mas o seu grau de aceitação pelo Fisco está vinculado à sua

3. Lei n. 11.638/2007.

própria aceitação no ambiente de negócios em que a operação se desenvolve. A despesa que não é normal, é anormal, se desvia do padrão, evidenciando comportamento que não guarda conformidade com o objeto social. Assim, despesas efetuadas em abuso dos padrões aplicáveis, comuns de uso, em contemplação de benesses, incompatíveis com o objeto social, não se revestem do caráter de normalidade.

Por fim, são usuais as despesas próprias do negócio que se efetiva e não do objeto social da empresa. Assim, uma entidade que vai abrir seu capital a terceiros na Bolsa de Valores, no País ou no exterior, deverá incorrer em diversos gastos, tais como despesas com advogados, financistas e auditores, por exemplo. A operação pode ser única na vida da entidade, mas os gastos são usuais ao tipo de negócio que se está efetivando, ou seja, a abertura de capital.

Já, no passado, o antigo Parecer Normativo CST n. 32/1981 elucidou dúvidas sobre os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais à empresa, a saber:

[...]

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto n. 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

[...]

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

[...]

Conclui-se que há um campo muito grande para exercitar o julgamento sobre essa dita operacionalidade das despesas, tendo sempre, como norte, o conjunto formado pelas operações desenvolvidas pela entidade.

2.3 As despesas operacionais no tempo

Já, mais de uma vez, tivemos a oportunidade de comentar que as características das despesas operacionais variam no tempo, quer por força de novos negócios, quer por novos contextos sociais, econômicos e empresariais que se desenham, bem como pela mudança de costumes. Assim, algumas despesas que no passado não poderiam ser deduzidas, ao longo do tempo se mostraram de suma importância para o desenvolvimento das atividades econômicas, fortalecendo-se a sua dedutibilidade para fins fiscais, sendo que, hoje, ninguém mais duvida dessa condição. São exemplos:

- (i) despesas com propaganda e publicidade que, no passado, para serem deduzidas necessitavam ser pagas, estar escrituradas na empresa prestadora desse serviço, além de seu pagamento ter sido tributado na fonte (Decreto n. 55.866/1965, art. 124), hoje são corriqueiras a qualquer atividade, além de essenciais para o bom desenvolvimento dos negócios;
- (ii) 13º salário, que se originou da prática de alguns patrões de bonificarem seus empregados por ocasião das festas de final de ano, até que, por fim, tal benesse foi objeto de lei (Lei n. 4.090/1962), passando a ser dedutível na apuração do lucro real, conquanto o seu reconhecimento contábil em regime de competência, por anos, tenha sido tratado como provisão, não dedutível;
- (iii) gastos com a saúde e com a complementação de aposentadoria de empregados, que eram considerados como liberalidade e não suscetíveis de dedução no cálculo do lucro real, até que foram objeto de lei e reconhecidos como efetivos benefícios aos empregados, logo dedutíveis.

Esse pequeno exercício presta-se a demonstrar que usos e costumes variam no tempo, permitindo-se afastar falsas conclusões e preconceitos. Há muitos outros exemplos que podem ser apontados para confirmar a evolução dos usos e costumes, como a seguir se comentará.

2.3.1 A questão do teletrabalho

A reforma trabalhista de 2017, implementada pela Lei n. 13.647, introduziu o art. 75-A na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), admitindo a prestação de serviços, pelo empregado, em regime de teletrabalho, assim considerada a prestação de serviços preponderantemente fora das dependências do empregador, com a utilização de tecnologias de informação e de comunicação que, por sua

natureza, não se constituam como trabalho externo. Parece óbvio que os gastos incorridos pelo empregado, exceto se negociado de forma diversa com o empregador, sejam de responsabilidade da empresa, como é o caso daqueles correspondentes ao uso de internet, energia elétrica, telecomunicação e similares.

O Fisco já se manifestou sobre o tema na Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) n. 63/2022, contudo, de forma que enseja, a nosso ver, grande controvérsia. Assim, a Consulta trata de aspectos previdenciários desses pagamentos, no caso da pessoa física do empregado, bem como de aspectos de dedutibilidade dos gastos assim incorridos para a pessoa jurídica. Observe-se:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

VERBAS INDENIZATÓRIAS. TELETRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO VALORES.

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, **não devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprová-los, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias.**

[...]

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

VERBAS INDENIZATÓRIAS. TELETRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO VALORES.

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, **não devem ser incluídos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.**

Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprová-los, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 9, DE 11 DE MARÇO DE 2021.

PROCESSO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – LUCRO REAL – DESPESAS DEDUTÍVEIS

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços

no regime de teletrabalho, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, podem ser consideradas como dedutíveis na determinação do lucro real, **desde que o beneficiário comprove, mediante documentação hábil e idônea, os valores despendidos.** (grifos nossos).

De início, fica claro que o ônus da prova é do empregado, tanto para essa verba disponibilizada pelo empregador ser tratada como indenizatória ou remuneratória, para fins previdenciários e de imposto sobre a renda, na pessoa física, como dedutível, na pessoa jurídica. Cabe ao empregado apontar os gastos incorridos, justificar as horas de trabalho, e mais, associá-las de forma inquestionável ao trabalho desenvolvido. Considerando-se que hoje todo cidadão se utiliza no seu dia a dia da internet, bem como se vale da energia elétrica, qual seria o critério que esse empregado deveria utilizar para identificar os gastos incorridos no trabalho e aqueles incorridos em sua vida privada? Destaque-se que a falta de apontamento dos gastos acarreta sua descaracterização como suscetíveis de indenização, passando eles a ser tributados para fins previdenciários e de imposto sobre a renda na fonte, no caso, dos empregados.

Ora, nessa hipótese, quando a Solução em apreço conclui que “para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprová-los, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias”, está ela a concluir, a contrário senso, que não comprovado o caráter indenizatório, a verba assume o caráter remuneratório, sujeita à incidência dessas contribuições, aplicando-se o mesmo entendimento para o imposto sobre a renda na fonte. Isso significa que verbas não suportadas em documentação idônea assumem a natureza de remuneração, já que não se amoldam à natureza de indenização, logo, como remuneração paga, tais verbas são, necessariamente, dedutíveis na apuração do lucro real, à luz do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506/1964. Infelizmente, a Solução de Consulta em apreço não deixou claro esse detalhe fundamental.

Apenas para complementar o exame da matéria, se está comprovado ou é comprovável que o empregado está em regime de teletrabalho, é razoável que se crie uma presunção mínima de despesa dedutível, a exemplo do que se faz com os veículos locados pela empresa e também utilizados para assuntos particulares de seus funcionários.

2.3.2 O fim de um equívoco

Um exemplo contundente de equívocos que se alongam no tempo, é o decidido no Recurso Especial n. 1.746.268/SP, que teve como Relatora a Ministra Regina Helena Costa, que vem assim ementado:

[...] IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. BASE DE CÁLCULO. SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. DEDUÇÃO DE DESPESA. REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS, AINDA QUE NÃO CORRESPONDA A MONTANTE MENSAL E FIXO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRFB N. 93/2017. TRIBUTAÇÃO FUNDADA EM ATO INFRALEGAL. ILEGALIDADE.

A questão da dedutibilidade da remuneração de administradores é um tema que ocupou nossos tribunais por muitos anos, com base em suposta determinação do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 43, § 1º, "b", no sentido de que as retiradas de administradores, ainda que escrituradas em contas de resultado, se não correspondessem **à remuneração mensal fixa por prestação de serviços**, não seriam dedutíveis na apuração do lucro real. Ocorre que essa determinação, além de tacitamente revogada por normas que a sucederam, também não se coadunava com a Lei n. 6.404/1976, que dispõe que devem os valores de *pro labore* ser aprovados em montantes globais, para todos os administradores, **pelo simples exercício do cargo**, e, subsequentemente, atribuídos a cada um em função de suas atividades. Observe-se que o tema da remuneração de administradores e conselheiros e sua dedutibilidade, como decidido, acompanhou as inovações legislativas e a visão das tarefas que tais pessoas desenvolvem, confirmando-se que o tempo e os costumes alteram o volume das despesas operacionais, suas características, sua qualidade, e, por consequência, os fundamentos de sua dedutibilidade.

3 CONSEQUÊNCIAS DAS DIFERENÇAS ENTRE OS CRITÉRIOS TRIBUTÁRIO E SOCIETÁRIO PARA TRATAR AS DESPESAS OPERACIONAIS

Considerando-se que o IRPJ é calculado a partir do lucro líquido contábil, surge a indagação por que há diferentes tratamentos para as despesas ditas operacionais na contabilidade e na apuração desse tributo. Quais seriam os fundamentos desse poderoso legislador tributário para tratar de forma diferenciada essas duas hipóteses que têm raízes comuns, o lucro contábil?

A resposta passa pelos princípios constitucionais que orientam a tributação pelo IRPJ. Em primeiro lugar, a possibilidade de deduzir despesas não é uma

benesse do Poder Público para o contribuinte, ela está sustentada no princípio da capacidade contributiva, em que o contribuinte deve tributar apenas a renda líquida, ingressos menos gastos necessários à sua obtenção, sob pena de não se tributar a renda, senão que a receita ou, até mesmo, o patrimônio, fugindo assim à base de cálculo do IRPJ. Além disso, em matéria de tributos deve prevalecer o interesse público, que está fundado em atuação governamental pautada nos princípios previstos na Constituição, que objetivam dar plena realização ao cidadão tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Assim, a aplicação do conceito de despesas operacionais deve ser a mesma para todos os contribuintes, a despeito de certas despesas poderem ser necessárias para uns mas não para outros, à luz do negócio que se desenvolve. O discrimen introduzido é, portanto, válido para todos. Em matéria societária, ao contrário, deve prevalecer o interesse privado, no cumprimento do objeto social, respondendo o administrador, civil e penalmente, pelos deslizes cometidos.

É por essa razão que a base de cálculo do IRPJ, para os contribuintes sujeitos à sua apuração com base no lucro real, é o lucro líquido do **período ajustado por adições**, exclusões e compensações **previstas em lei** (art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977). Isso significa que despesas não necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora não são dedutíveis, se contempladas no lucro contábil, devendo ser neutralizadas no cálculo do IRPJ. Confirma-se o comentado, prevalência do interesse público, observados os princípios constitucionais aplicáveis, visto que o Poder Público não pode arcar com gastos que não lhe cabem.

Esses são, portanto, os grandes fundamentos pelos quais as despesas operacionais para fins societários não se confundem com as despesas operacionais para fins tributários.

4 CONTROVÉRSIAS NO CARF: A HISTÓRIA SE REPETE

4.1 Um breve olhar sobre o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Adotando-se como elementos de pesquisa os termos “lucro real”, “despesas” e “dedutibilidade”, nos últimos cinco anos, obtêm-se, na base de julgados do CARF, 514 decisões. Citaremos algumas delas por suas características como negócios diferenciados que foram praticados, bem como pelo inusitado dos fatos.

Um elemento importante na comprovação da dedutibilidade de despesas, além dos fatos, é a documentação mantida pela empresa. Em muitas situações,

a documentação comprobatória dos fatos é bastante frágil, e isso vem se repetindo ao longo do tempo, como se pode conferir:

Acórdão n. 1402-006.301 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em Sessão de 14 de dezembro de 2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

[...]

CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DEDUTIBILIDADE

A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos **pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos**, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do *pool*, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por **instrumento firmado entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.**

Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. Glosa mantida.

[...]

O rateio de despesas é um contrato atípico bastante adotado nos dias atuais; contudo, sua aceitação pelo Fisco condiciona-se à observância de diversos requisitos, de tal modo que, na sua ausência, em situações similares à descrita acima, a dedução dessas despesas fica comprometida. O interessante nessa decisão é que o contrato de rateio envolveu terceiros que não integravam o mesmo grupo econômico, o que não foi considerado por esse Tribunal como um impeditivo para usufruir da despesa⁴. Contudo, a dedutibilidade das despesas foi afastada, tendo em vista a inobservância dos critérios adotados pelo Fisco para tanto.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), 1ª Turma, no Acórdão n. 9101-006.16, considerou como indedutíveis as despesas com festas de confraternização, sob o fundamento do art. 13 da Lei n. 9.249/1995, que limitou despesas a título de brindes ou outras liberalidades, inclusive a favor de empregados. Essa

4. Conforme o Conselheiro Relator: "Pois bem, concretamente, que o chamado rateio de despesas entre empresas (de diferentes ou mesmo grupo acionário) já é realidade há vários anos no Brasil, fruto da necessidade de maximização de resultados e redução de gastos é indesmentível, tanto que os condutores do feito expressa e literalmente o reconheceram em seu TVCF, e, do mesmo modo, a própria DRJ assim o fez".

decisão é um grande retrocesso, visto que o entrosamento entre os empregados e a administração é essencial para o bom sucesso de um empreendimento. Para tanto, a satisfação dos empregados, além de desejada, é essencial para o bom andamento da atividade empresarial.

Em tempos recentes não passaram despercebidos os pagamentos que as empresas tiveram de fazer, a título de propina, para vencerem licitações e outros certames, além de terem acesso a pessoas – chave que as auxiliou na concretização dos negócios. No geral, de acordo com Tadeu Puretz Iglesias⁵, o CARF tem mantido as glosas de despesas decorrentes de atos de corrupção (propinas), sob o fundamento de que tal dedução ofende a função social da empresa, enquadrando-se como liberalidade do administrador. Equivocam-se os que assim pensam, afirma esse autor, pois tais gastos não se caracterizam como liberalidade, visto que necessários para a concretização de negócios e para o bom andamento das sociedades. Tampouco, afirma esse autor, a sua dedutibilidade é benesse do Fisco apenas por preencherem as características de dedutibilidade previstas em lei.

Concordamos, inteiramente, com o autor, pois a nosso ver, no ambiente de negócios que se havia formado, tais gastos eram essenciais à própria manutenção da fonte produtora, a empresa. Assim submetida a essa regra, que era comum para todos que atuavam nesse cenário, o pagamento da propina mostrou-se condição de sobrevivência.

5 NOVOS TIPOS DE DESPESAS: NOVAS CONTROVÉRSIAS?

Na atualidade surgiram novos tipos de gastos para os quais as empresas têm, necessariamente, de concorrer: gastos com acordos e multas impostos por agências reguladoras, gastos com a pandemia de covid-19 e gastos com ESG (*Environmental, Social and Governance*). A seguir, examinaremos cada um desses gastos diante do art. 47 da Lei n. 4.506/1964.

5.1 Atividades reguladas e agências reguladoras

Com a edição da Constituição de 1988, muitas atividades econômicas que eram desenvolvidas pelo Poder Público foram objeto de privatização, promovendo-se uma grande abertura na economia, visto que, com isso, o regime de monopólio foi rompido e grandes oportunidades nasceram para os particulares,

5. IGLESIAS, Tadeu Puretz. **Dedutibilidade de despesas com subornos e propinas da base de cálculo do IRPJ**. São Paulo: IBDT, 2022. (Série Doutrina Tributária).

em regime de concessão ou similar. Para fiscalizar tais concessionários e seu desempenho, foram criados órgãos públicos especiais: as agências reguladoras.

A matéria das agências reguladoras está disposta na Lei n. 13.848/2019, que trata da gestão, da organização, do processo decisório e do controle social das agências reguladoras, sendo suas principais características: não estarem submetidas a tutela ou subordinação hierárquica; desfrutarem de autonomia funcional, decisória, administrativa e financeira, inclusive seus dirigentes que, uma vez investidos, gozam de estabilidade durante seus mandatos. Cada uma das agências reguladoras está autorizada a impor sanções pelo descumprimento da lei ou das condições contratuais e essa sanção tem natureza administrativa, visto que a matéria não tem a natureza tributária.

As multas receberam no Direito brasileiro, para fins de IRPJ, tratamento especial, se tiverem a natureza de multas fiscais, como se pode conferir:

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n. 8.981, de 1995, art. 41, *caput*).

[...]

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, exceto as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei n. 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

[...] (grifos nossos).

Ainda em 1976, as autoridades fiscais manifestaram-se no sentido de que as multas decorrentes do inadimplemento de obrigação contratual eram dedutíveis (Parecer Normativo CST n. 50), e, mais tarde, ainda no mesmo ano, concluíram de idêntica forma na hipótese de cláusula contratual penal (Parecer Normativo CST n. 66). O fundamento do decidido assenta-se no entendimento de que as multas são dedutíveis se estiverem relacionadas às transações da entidade. O CARF também caminhou nesse sentido nas hipóteses de multa aplicada em virtude da invasão de território, como se observa no Acórdão 101-96.919/2008 e de multa aplicada pelo Banco Central do Brasil pela devolução de cheques, conforme Acórdão 103-21.065/2002. Há muitas outras voltadas a multas decorrentes de descumprimento de cláusulas contratuais.

Ocorre que há hipóteses em que esse Tribunal contesta a dedutibilidade de multas administrativas sob o pretexto de que o contribuinte não tem autorização para descumprir a lei, como é o caso do Acórdão n. 9101-002.196 da CSRF, que manteve a glosa de multa administrativa aplicada pela Agência Nacional de

Energia Elétrica (ANEEL), afora uma suposta inexistência de previsão legal para que essas multas sejam dedutíveis como despesa operacional.

Não temos qualquer dúvida de que tais despesas são necessárias ao desenvolvimento das atividades sociais e decorrem de comportamentos absolutamente legítimos dessas entidades, visto que o próprio agente regulador não lhe atribui maior efeito danoso ou limitação no exercício da tarefa autorizada. Esse nos parece ser o entendimento contido no art. 352 do RIR, que impede apenas a dedução de multas fiscais, desde que não sejam compensatórias.

5.2 Gastos com a pandemia de covid-19

A pandemia de covid-19 assolou o mundo e gerou consequências das mais graves. Muitas empresas se associaram, ao Governo ou não, com o objetivo de providenciar conforto a seus empregados, bem como ao entorno de seus estabelecimentos no suposto de que as pessoas que vivem nessas comunidades dependem, essencialmente, das empresas que as contratam, bem como daqueles que ali se estabelecem. A leitura das demonstrações financeiras que se estão publicando indica o grande trabalho que as empresas desenvolveram com esse objetivo de proteger seu capital humano, bem como aqueles que vivem em suas redondezas. Assim, oferta de água, compartilhamento de instalações, concessão de cestas básicas, disponibilização de médicos e muitos outros mais foram financiados pelas empresas que tomaram a frente de trabalho que seria do Poder Público, caso ele assim pudesse fazê-lo.

Com isso nos parece legítimo que tais gastos possam ser deduzidos a título de despesas operacionais. Não logramos localizar decisões nesse sentido, mas a Solução de Consulta Cosit n. 45/2023 admitiu o crédito de gastos com máscaras para proteção contra a covid-19, doadas a empregados, para fins de apuração do PIS e da Cofins. De outro lado, seria inusitado se não fossem admitidas tais despesas como dedutíveis, visto que o Governo Federal criou programa especial de incentivo às empresas afetadas por esse mal, o chamado PERSE (Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos), exonerando-as de uma série de tributos.

5.3 Gastos com ESG (*Environmental, Social and Governance*)

A sigla ESG (*Environmental, Social and Governance*) corresponde às práticas ambientais, sociais e de governança de uma organização, as quais surgem por provocação de investidores e entidades, todos interessados em verificar os impactos que a empresa, como atividade produtiva, causa ou pode vir a causar no

meio ambiente, na sociedade e na governança corporativa. Além disso, aqueles que investem seus recursos desejam ter a certeza de que, no futuro, não serão acusados de terem se omitido na preservação do mundo e da sociedade, no desenvolvimento de seus negócios e na sua sustentabilidade. A melhor forma para assegurar esse comportamento é implantar tal filosofia como prática dentro das organizações, o que, destaque-se, tem trazido uma série de desafios sobre o tratamento desse tema, embora seja certo que a decisão de adotar melhores práticas em termos de ESG seja tarefa de difícil consecução.

A Bolsa de Valores do Brasil (B3) chama tais entidades que adotam boas práticas de ESG para integrarem o grupo de companhias que fazem parte do ISE (Índice de Sustentabilidade Empresarial da B3). Além disso, a estratégia ESG inclui relatórios e transparência nos negócios, de tal sorte a munir os *stakeholders* de dados essenciais na tomada de decisões.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) tornou obrigatória para as companhias abertas a elaboração e a divulgação do Relato Integrado, na forma da Orientação CPC 09, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O Relato Integrado deve descrever os principais resultados, entre eles os resultados internos (por exemplo: clima organizacional, reputação da organização, receitas e fluxos de caixa) e externos (por exemplo: satisfação dos clientes, pagamentos de taxas e tributos, lealdade à marca, efeitos sociais e ambientais). Também a matéria tributária é objeto do ESG/Tributação, que objetiva a emissão de relatórios de transparência fiscal, voltados à sustentabilidade.

É certo que todos os movimentos para atingir as determinações do ESG devem ser efetivados, de tal sorte que os correspondentes gastos devem ser dedutíveis, sob pena de a sociedade, não tendo condições de atender tais políticas, restar como pária no universo dos negócios. É certo que as empresas deverão efetivar despesas para atender tais exigências, quer implantando novas políticas, quer contratando especialistas. Tais gastos com essas novas demandas, a nosso ver, inserem-se como despesas com a manutenção da fonte produtora, que têm a natureza de dedutíveis.

6 CONCLUSÕES

Diante desse cenário, é certo que o Fisco, ao efetivar auditorias sobre as despesas não pode ignorar:

- (i) as mudanças na sociedade e nos negócios, bem como seus reflexos tributários;

- (ii) a função e a responsabilidade das empresas junto à sociedade;
- (iii) os esforços das empresas para proteger seus colaboradores e o ambiente;
- (iv) os esforços das empresas para adotar as melhores práticas em matéria de governança corporativa (ESG), sob pena de serem banidas do ambiente de negócios, bem como pelos próprios consumidores;
- (v) os esforços das empresas para a preservação de sua reputação.

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Orientação Técnica OCPC 9 – Relato Integrado, de 19 de janeiro de 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes/Orientacao?Id=122>. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Decreto n. 17.390, de 26 de julho de 1926. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 jul. 1926. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 out. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Decreto-lei n. 5.844, de 23 de dezembro de 1943. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 out. 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. 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. 7º](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm#art.7%20). Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Comissão Nacional de Classificação. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/concla.html>. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 jan. 1923. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 4.783, de 31 de dezembro de 1923. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 jan. 1925. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. 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: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 13.467, de 13 de julho de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 jul. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Pesquisa de Acórdãos. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Solução de Consulta Cosit n. 63, de 19 de dezembro de 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128017>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Solução de Consulta Cosit n. 45, de 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129268>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979.

CPC 07 E EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS: UMA LEITURA CRÍTICA DO PRONUNCIAMENTO

Jorge Guilherme Ferreira Moreira

Advogado e contabilista. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Economia.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 CPC 07 3 Exonerações tributárias 4 Leitura crítica 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Imunidade, isenção e alíquota zero são formas de exoneração da tributação, que, se enquadráveis nas normas contábeis que tratam de subvenções governamentais, deveriam gerar o reconhecimento de valores nas demonstrações financeiras, o que deve ser interpretado de maneira crítica, diante dos objetivos das demonstrações financeiras.

PALAVRAS-CHAVE: Subvenção governamental. Imunidade. Isenção. Alíquota zero.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, as subvenções governamentais ganharam destaque no que se refere à sua tributação ou não e ao seu enquadramento no cenário contábil moderno.

No entanto, essas discussões (ainda) levam em consideração mormente o entendimento jurídico-tributário construído ao longo das últimas cinco ou seis décadas, para, aí sim, estudar-se a compatibilidade das normas jurídicas diante das contábeis.

Ocorre que poucas são as leituras críticas realizadas das normas contábeis no que se refere às subvenções governamentais e seus estudos diante das formas de exoneração da tributação, se estas poderiam ou não se encaixar como uma forma de exoneração.

Logo, o estudo das formas de exoneração da tributação, diante das normas contábeis referentes às subvenções, com a apresentação de críticas referentes

ao Pronunciamento, perfaz o objeto do presente artigo, sem qualquer intenção de se esgotar o tema.

2 CPC 07

Pode-se, agora, começar o estudo do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1): Subvenção e Assistência Governamentais, cabendo-se, de início, reiterar que se passa ao largo do exaurimento da matéria.

No entanto, antes do Pronunciamento, deve-se – ao menos brevemente – analisar o Sumário vinculado ao CPC 07, que não o integra. Nesse sentido, a introdução é de grande clareza ao apresentar o objetivo desse Pronunciamento:

O objetivo deste Pronunciamento é o de prescrever o registro contábil e a divulgação das subvenções para investimento e a divulgação das subvenções para custeio e das demais formas de assistência governamental. A divisão formal entre subvenção para custeio e para investimento não está proposta neste Pronunciamento, já que o tratamento contábil é o de ambas transitarem pelo resultado.

Mais à frente, o Sumário repisa o direcionamento conferido pelas normas originárias do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), de observância (irrestrita) da essência econômica dos atos/fatos contábeis¹.

Ao fim, é destacada a influência das normas tributárias sobre o contexto contábil:

Isenções ou reduções de tributos que tenham a característica ou a tipificação legal de incentivos fiscais, como nas aplicações em áreas incentivadas, serão reconhecidas como subvenções governamentais no resultado, atendidos os requisitos estabelecidos, e não no patrimônio líquido.

Já o Pronunciamento apresenta, de plano, as situações para as quais as diretrizes dessa norma são inaplicáveis, destacando-se a “[...] contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental [...]”. São, ainda, apontadas como exemplos dessa situação de inaplicabilidade “[...] isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.”

1. “[...] E a essência econômica da transação deverá ser sempre observada.”

Em outras palavras, situações tributárias temporárias não se enquadram inicialmente na norma, mas o ponto central é deter a situação tributária a característica de uma subvenção governamental².

Por isso, sobressai a importância das definições conferidas pela norma às formas de auxílio governamental:

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Tem-se, então, a assistência como gênero e a subvenção como espécie, sendo subespécies as subvenções relacionadas a ativo ou a resultado, a depender da vinculação ou não do benefício concedido a um ativo subjacente, diferentemente da terminologia adotada pelo Sumário – subvenções para custeio ou investimento – já empregada na seara tributária desde ao menos a década de 1970.

A Interpretação Técnica do CPC 07, que o integra, reforça em parte a definição apresentada para as subvenções governamentais, com pequenas diferenças:

4. O item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 07 define subvenção governamental como assistência pelo governo na forma de transferência de recursos a uma entidade em troca do cumprimento, passado ou futuro, de determinadas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. O requisito geral de operar em determinadas regiões ou setores industriais para ter direito à assistência governamental constitui essa condição, de acordo com o citado item 3. Portanto, essa assistência se enquadra na definição de subvenções governamentais e os requisitos do pronunciamento se aplicam, especialmente os itens 12 e 20 que tratam da época de reconhecimento como receita.

2. Isso porque, mais à frente, o CPC 07 reconhece que isenções ou reduções tributárias, concedidas por prazo certo e de acordo com condições predefinidas, podem ser enquadradas como subvenção governamental (38D).

Comparadas as definições, podem ser apontadas diferenças, para, posteriormente, serem destacadas as características das subvenções governamentais, que formam as diretrizes para a subsunção ou não de um benefício ao Pronunciamento:

Pronunciamento	Interpretação
"[...] assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, [...]"	"[...] assistência pelo governo na forma de transferência de recursos [...]"
"[...] concedida a uma entidade [...]"	"[...] a uma entidade [...]"
"[...] normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. [...]"	"[...] em troca do cumprimento, passado ou futuro, de determinadas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. [...]"

Enquanto a Interpretação resume a subvenção às transferências de recursos, o Pronunciamento amplia para as contribuições pecuniárias ou não; porém, ambas as definições exigem a especificação do beneficiário da subvenção; por fim, as definições se diferenciam quanto ao necessário cumprimento de condições (passadas ou futuras) para o recebimento das subvenções, apesar de essas condições se relacionarem às operações da beneficiária da subvenção.

Por outro lado, o Pronunciamento indica mais duas características:

4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.
[...]

34. Certas formas de assistência governamental que não possam ter seu valor razoavelmente atribuído devem ser excluídas da definição de subvenção governamental dada neste Pronunciamento, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

Dessa forma, podem ser traçadas as seguintes características para o enquadramento do eventual benefício à norma: (a) ser benefício econômico, (b) cuja entidade beneficiária ou grupo beneficiário são identificáveis e (c) para cujo recebimento poderão ou não existir condições, que estarão vinculadas à operação da beneficiária, (d) dotado de propósito e (e) passível de atribuição de valor.

Para que se estude com alguma precisão o sentido de cada característica, faz-se mister recorrer a outros pronunciamentos contábeis e às melhores doutrinas contábeis.

Logo, o (a) benefício econômico remonta ao Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (*Conceptual Framework*) –, que define o ativo como “[...] um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”, sendo o recurso econômico “[...] um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos”.

Daí, exsurge a expressão “benefício econômico”, que é detalhada por exemplos conferidos pela mesma norma:

4.16 Um recurso econômico pode produzir benefícios econômicos para a entidade ao autorizá-la ou ao permiti-la fazer, por exemplo, um ou mais dos seguintes atos:

- (a) receber fluxos de caixa contratuais ou outro recurso econômico;
- (b) trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis;
- (c) produzir fluxos de entrada de caixa ou evitar fluxos de saída, [...]
- (d) receber caixa ou outros recursos econômicos por meio da venda do recurso econômico; ou
- (e) extinguir passivos por meio da transferência do recurso econômico.

Em uma visão prática, benefício econômico nada mais é do que produzir caixa ou evitar a saída de caixa³. Tratando-se de uma subvenção governamental decorrente da incidência de normas tributárias, é certo que se está a falar da (minoração da) saída de caixa, e não da entrada.

Já o (b) beneficiário ou grupo beneficiário identificável da subvenção atrai o estudo da relação, que nada mais é do que um vínculo⁴ entre partes – no caso, a que promove a subvenção e a que se beneficia desta. Mas, atendo-se aos beneficiários da subvenção, remonta-se ao princípio da entidade, cujos traços foram delineados – não exclusivamente – pela Resolução CFC n. 750/1993⁵ e detalhados pela Resolução CFC n. 774/1994:

-
3. GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e o CPC. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018. p. 36.
 4. Embora não defina a palavra “relação”, Lopes de Sá apresenta diversas expressões contábeis qualificadoras da palavra “relação”, como “relação econômica”, “relação patrimonial”, entre outras que são definidas como formas de conexão, comparação ou de ligação entre itens. Para tanto, ver SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.p. 423-425.
 5. “Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de qualquer natureza ou finalidade,

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjunto de pessoas [...].

Com o passar dos anos e a evolução do estudo da matéria, a entidade foi ficando menos atrelada à noção de pessoa física, como se nota do CPC 00 (R2):

3.10 A entidade que reporta é a entidade que é obrigada a, ou decide, elaborar demonstrações contábeis. A entidade que reporta pode ser uma única entidade ou parte da entidade ou pode compreender mais de uma entidade. Uma entidade que reporta não é necessariamente uma entidade legal.

Vista a parte beneficiária da subvenção, pode-se dizer que a parte que propicia a subvenção é obrigatoriamente o Poder Público (Administração Pública: União, Estados, Distrito Federal e Municípios) competente para a instituição do tributo ao qual a subvenção se liga.

Apesar de inicialmente irrelevante, a ligação entre concedente e beneficiário da subvenção muito representa para se classificar qualquer das formas de exoneração tributária como subvenção, na medida em que, principalmente para os tributos indiretos – os incidentes sobre as operações, e não sobre o resultado, e que recaem em cadeias econômicas –, o destinatário da exoneração pode não ser a entidade que eventualmente reporte a existência de alguma forma de exoneração em sua operação cujo destinatário imediato seja o consumidor final.

A (c) existência ou não de condições vinculadas à operação da entidade se mostra de grande valia para a diferenciação entre subvenção de ativo ou de resultado, não havendo – ao que parece – grandes implicações para o presente estudo. Contudo, deve-se ter em mente que a condição estará relacionada à sua operação, assim como direta ou indiretamente à própria subvenção, na

com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil."

medida em que os tributos – em relação aos quais normalmente são concedidas subvenções – recaem sobre as operações da beneficiária e sobre o resultado dessas operações.

Por outro lado, a (d) existência de um propósito para que o benefício se caracterize como subvenção faz recordar que todo pronunciamento contábil é dotado de um objetivo, de uma finalidade, assim como também deve ser o próprio subsídio.

Finalmente, a (e) atribuição de valor à subvenção apresenta raízes na própria definição do valor para a Contabilidade:

VALOR – Medida quantitativa do componente patrimonial, através de relações baseadas na utilidade, que possibilita tornar homogêneo o patrimônio pela expressão monetária.

[...]

O valor é uma expressão de utilidade que, medida em dinheiro ou moeda, permite apresentar um relativo estado de igualdade no patrimônio; daí a grande importância assumida pela avaliação, como parte saliente nos estudos de estática patrimonial.

O valor é uma medida de grande importância no levantamento da situação patrimonial e do resultado.

Todavia, é preciso não esquecer que o valor é simplesmente um instrumento de medida, e não o próprio fato, que é objeto de estudos da Contabilidade⁶.

Dessa forma, a subvenção, como benefício, traz utilidade à beneficiária, que, de acordo com o objetivo⁷ das demonstrações contábeis, deve ser quantificada de acordo com a base monetária adotada⁸. Para além disso, é necessário ter em mente que, seja a subvenção de ativo, seja de resultado, o valor subvencionado deverá ser reconhecido no resultado – mediata ou imediatamente – da beneficiária, nos termos do CPC 07⁹.

6. SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995. p. 463.

7. CPC 00 (R2): "1.2 O objetivo do relatório financeiro para fins gerais é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade. [...]".

8. Nesse sentido, o CPC 00 (R2): "6.1 Os elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis são qualificados em termos monetários. [...]".

9. "29. [...] A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza. [...] 31. [...] É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente."

Tratando-se de subvenção tributária, há disposição específica no CPC 07:

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

No mais, ao quantificar/reconhecer a subvenção, deve-se ter em mente as características das informações financeiras.

Assim, exsurge (com destaque) a representação fidedigna, com suas respectivas características:

2.12 Relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência do fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representa fidedignamente o fenômeno econômico (ver itens de 4.59 a 4.62).

2.13 Para ser representação perfeitamente fidedigna, a representação tem três características. Ela é completa, neutra e isenta de erros. Obviamente, a perfeição nunca ou raramente é atingida. O objetivo é maximizar essas qualidades tanto quanto possível.

2.14 A Representação completa inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados, inclusive todas as descrições e explicações necessárias. [...] Para alguns itens, uma representação completa pode envolver também explicações de fatos significativos sobre a qualidade e a natureza do item, fatores e circunstâncias que podem afetar sua qualidade e natureza e o processo utilizado para determinar a representação numérica.

2.15 A representação neutra não é tendenciosa na seleção ou na apresentação de informações financeiras. A representação neutra não possui inclinações, não é parcial, não é enfatizada ou deixa de ser enfatizada, nem é, de outro modo, manipulada para aumentar a probabilidade de que as informações financeiras serão recebidas de forma favorável ou desfavorável pelos usuários. Informações neutras não significam informações sem nenhum propósito ou sem nenhuma influência sobre o comportamento. Ao contrário, informações financeiras relevantes são, por definição, capazes de fazer diferença nas decisões dos usuários.

2.16 A neutralidade é apoiada pelo exercício da prudência. Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. [...]

[...]

2.18 Representação fidedigna não significa representação precisa em todos os aspectos. Livre de erros significa que não há erros ou omissões na descrição do fenômeno e que o processo utilizado para produzir as informações apresentadas foi selecionado e aplicado sem erros no processo. Nesse contexto, livre de erros não significa perfeitamente precisa em todos os aspectos. [...]

Resumidamente, toda e qualquer informação apresentada numa demonstração financeira deve refletir a realidade econômica, que, em regra, converge para a realidade jurídica. Ademais, é preciso que a realidade seja retratada em sua inteireza, com a maior quantidade de informações possível, além de não buscar direcionar as conclusões do leitor das demonstrações e de assegurar a estrita observância do processo contábil.

3 EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O pontapé inicial para se entender em que plano se opera cada técnica de exoneração tributária é saber o plano da incidência tributária, ou melhor, do tributo sobre a situação prevista na norma jurídica, na medida em que as técnicas de exoneração se consubstanciam em normas de exceção, dado que vige o princípio da generalidade da tributação¹⁰. Então, nada melhor do que entender a regra para se compreender a exceção:

Diz-se que há *incidência* de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto em lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.

A par do fato gerador do tributo, outros fatos há que podem ser matizados por normas da legislação tributária, sem que haja incidência (de tributos) sobre eles. É o que se dá com as normas de imunidade ou de isenção, que juridicizam certos fatos, para o efeito não de dar a eles a aptidão de gerar tributos, mas, ao contrário, negar-lhes expressamente essa aptidão, ou excluí-los da aplicação de outras normas (de incidência de tributos).

Quando se fala de *incidência* (ou melhor, de incidência *de tributo*), deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos. Fora desse campo, não se pode falar de incidência *de tributo*, mas apenas de incidência *de normas de imunidade*, da incidência de *normas de isenção* etc.¹¹

10. Vide COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 79 e 277.

11. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 279.

Visto que tanto a imunidade quanto a isenção representam a incidência de normas de exoneração do tributo, pode-se estudar com mais vagar cada uma dessas formas, para, após, tratar-se da alíquota zero.

A imunidade, indiscutivelmente, apresenta-se como uma situação em que "[...] a Constituição não reconhece competência para criação de tributos. [...]"¹². Por outro lado, a imunidade "[...] constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas"¹³.

Pode-se dizer, então, que qualquer situação abrangida pela imunidade sequer pode cogitar da incidência dos respectivos tributos aos quais está imune, dado que não há qualquer competência para o ente tributante. É dizer, nem em teoria, o ente possui aptidão para tributar certa situação.

Já a isenção, por sua vez, classificada como uma forma de exclusão do crédito tributário pelo Código Tributário Nacional (CTN)¹⁴, é compreendida de diferentes formas na doutrina, mas apenas duas correntes serão aqui abordadas, com o intuito de extrair um traço comum das diferentes correntes e prosseguir no presente estudo.

Tanto Luciano Amaro¹⁵ quanto Regina Helena Costa¹⁶, por exemplo, entendem que se trata de uma técnica em que está o ente tributante impedido de exercer sua competência tributária sobre determinada situação, embora a possua. Em outras palavras, o ente, em teoria, possui a aptidão para tributar determinada situação, mas, no caso concreto, há uma especificidade, restrição, que o impede de exercer a tributação – embora, frise-se, detenha a aptidão.

Contudo, Sacha Calmon compreende que tanto a imunidade quanto a isenção compõem a norma de incidência tributária ("final"), de sorte que a "[...] hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos"¹⁷.

Independentemente da corrente seguida, é certo que não há que se cogitar em qualquer valor advindo da aplicação da imunidade ou da isenção. É dizer, a própria aplicação dessas normas faz que não se concretize o aspecto quantitativo do fato gerador.

12. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 280.

13. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 79.

14. Art. 175, I.

15. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 281.

16. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 276.

17. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 165.

No mais, a imunidade e a isenção apresentam semelhanças e diferenças:

Assim, entendidas, imunidade e isenção têm *pontos em comum*: 1) ambas são *regras de estrutura*, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, *regras parciais, de exceção*, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva da competência tributária – no caso da imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso da isenção; 3) podem ter por objeto *quaisquer espécies tributárias*; 4) são justificadas pela *perseguição de fins constitucionais*.

Por outro lado, as principais *diferenças* entre os institutos podem, então, ser assim sumariadas: 1) a imunidade é, por natureza, *norma constitucional*, enquanto a isenção é *norma legal*, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa-se no plano da *definição da competência tributária*, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do *exercício a competência tributária*; 3) a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante o exercício do *Poder Constituinte Originário*, porquanto as imunidades são cláusulas péticas; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes¹⁸.

Por último, a alíquota zero “[...] traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária”¹⁹, além de obedecer a razões “[...] econômicas ou de política fiscal”²⁰ e se consubstanciar em técnica de grande praticabilidade²¹. Significa dizer que o tributo sequer chega a ser quantificado, apesar de se ter exercido a competência tributária sobre a situação.

Conclui-se, assim, que as três formas de exoneração, embora possuam certas especificidades (que as diferenciam uma da outra), apresentam as seguintes semelhanças: todas são exceções à generalidade da tributação; não há qualquer tributo a recolher em razão dessas normas; todas estão ancoradas em alguma razão²² específica, de ordem constitucional, econômica ou de política fiscal.

18. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 277.

19. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 281.

20. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 185.

21. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 191.

22. No que tange às razões de cada uma dessas formas de exoneração, cabe lembrar que enquanto o preâmbulo constitucional apresenta diversos valores, o “corpo” da Constituição apresenta uma série de objetivos (art. 3º), além das funções da Administração Pública ao interferir sobre ou na atividade econômica.

Agora, vale relembrar as características das subvenções governamentais, para que se estude o encaixe das exonerações tributárias àquela forma de assistência governamental: (a) ser benefício econômico, (b) cuja entidade beneficiária ou grupo beneficiário são identificáveis e (c) para cujo recebimento poderão ou não existir condições, que estarão vinculadas à operação da beneficiária, (d) dotado de propósito e (e) passível de atribuição de valor.

Enquanto (a) as exonerações se apresentam como clara maneira de se evitar a saída de caixa, (b) não se mostra tarefa tão simples apontar os beneficiários da exoneração. Isso porque, em determinadas situações – como, por exemplo, o combate à inflação –, a exoneração do tributo pode ter por fim atingir o elo da operação que não está sujeito à formulação de demonstrações financeiras. Já em outros cenários – como, exemplificativamente, o estímulo à atividade econômica e à região, conjuntamente –, a exoneração pode estar destinada a atingir não apenas o seu beneficiário.

A (c) existência de eventuais condições se encontra atrelada ao contexto em que incide a exoneração e ao seu beneficiário, na medida em que não há sentido em, por exemplo, impor condições ao beneficiário da exoneração que não digam respeito a si, sob pena de serem estabelecidos condições/requisitos impossíveis de serem atingidos.

O (d) propósito fatalmente existirá quando se trata de exoneração, na medida em que o tributo é destinado a financiar o Estado e à consecução dos seus fins sociais fixados constitucionalmente²³, de modo que, para que se evite a tributação de determinada situação, é consequência lógica que haja um propósito para se minorar a receita estatal, além de a própria Constituição em toda a sua estrutura apresentar objetivos, valores e outras diretrizes de atuação.

Por último, (e) tratando-se de técnicas cuja noção básica é não propiciar o surgimento de um valor a ser recolhido aos cofres públicos, torna-se tormentoso quantificar a incidência da exoneração, por mais que seja possível para fins de estudo e comparação “fabricar” valores pensados com base nas regras gerais de tributação, pois essa atividade “lúdica” equivaleria a desconsiderar a noção de subsunção²⁴ – isto é, do enquadramento do fato à norma para atrair o efeito

23. TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. Tradução: Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017. p. 20.

24. “A noção de causalidade e a adoção do método dedutivo no campo da ciência do Direito trouxe à baila o conceito de subsunção como ponto de partida da análise jurídica, pois dela decorre o fenômeno da incidência. A noção de subsunção do fato à norma, à sua adequação para fins de incidência, está diretamente ligada ao prestígio da figura do silogismo judicial, na medida em que a premissa maior é a lei, a premissa menor é o fato e a conclusão seria a

previsto na norma –, que é cara ao direito e perfectibiliza a relação jurídica, visto que, para aquele caso específico, não haverá tributo (quantia) a ser recolhido.

4 LEITURA CRÍTICA

Apresentados os fundamentos jurídicos e contábeis vinculados ao presente estudo, pode-se proceder à leitura crítica do Pronunciamento, mas é necessário relembrar que, para que eventual exoneração da tributação seja contabilizada, ela deve, antes e como visto, preencher as características de uma subvenção governamental, sem o que sequer pode ser considerada como uma forma de assistência governamental.

Superado o enquadramento como subvenção, a primeira crítica – e mais gritante – é a necessidade de se contabilizarem valores que sequer existem para o direito tributário.

Apesar de se valer da premissa de prevalência da essência sobre a forma²⁵, é necessário questionar como as demonstrações contábeis reportariam valores que não encontram refúgio na própria área do conhecimento do qual decorrem. Em outras palavras, se a incidência de uma norma tributária sobre determinada situação faz que esta esteja exonerada de certo tributo, como as demonstrações poderiam atribuir valores à tributação inexistente dessa situação?

Daí, surge a segunda crítica, que trata da prevalência da essência sobre a forma.

Tomando-se o exemplo da imunidade, pode-se dizer que forma e essência da imunidade são diferentes? Caso sejam diferentes, o que seria a essência econômica de uma imunidade se sequer há definição própria para a imunidade no jargão contábil?

Em resumo, a imunidade, independentemente do plano pelo qual é estudada, é uma forma/causa de não pagar tributo, de sorte que formal e essencialmente a beneficiária da norma de imunidade deixa de recolher tributo, não sendo possível atribuir números – fabricados pela própria realidade contábil e sem qualquer correspondência com qualquer outra área – para situações em que eles não se mostram cabíveis²⁶.

decisão jurídica" (GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições**: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000. p. 28-29).

25. Vide o item 2.12 do CPC 00.

26. Nesse sentido, vale a leitura da reportagem sobre os efeitos da pandemia sobre a safra de balanços, "Palavras valem mais que números na safra de balanços". Disponível em: <https://valor.globo.com/financas/noticia/2020/04/24/palavras-valem-mais-que-numeros-na-safra-de-balanços.ghml>. Acesso em: 18 jan. 2023.

A terceira crítica remonta à finalidade das notas explicativas para as situações de exoneração. Isso porque “[...] são informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante das mesmas. [...] As notas podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composição e detalhes de certas contas. [...]”²⁷.

Se o balanço patrimonial e a demonstração do resultado primam pelos números, as palavras se encaixam perfeitamente nas notas explicativas, o que apenas realça a sua importância – principalmente no que se refere ao cumprimento do dever de informação²⁸.

Por fim, a quarta crítica aponta para a subversão do objetivo das demonstrações financeiras, pois, ao se forçar o reconhecimento de valores fictícios – sob a ótica contábil – e inexistentes – sob a ótica jurídica –, como poderiam as demonstrações bem informar?

É dizer, sendo o mote das demonstrações financeiras a representação fidedigna da realidade, a imposição forçada de números em que estes não têm espaço gera apenas má informação, o que representa uma caminhada na contramão do norte conferido pelas normas contábeis.

Beira a ironia buscar a maior qualidade possível das demonstrações financeiras ao se gerar informação de má qualidade e incorrer em vícios.

5 CONCLUSÃO

Ao se estudar o CPC 07, foi possível extrair dessa norma, e de seus textos auxiliares, as características essenciais de uma subvenção governamental, além da necessidade, sob o olhar contábil, de se contabilizarem os valores dessas exonerações sempre que a prestação governamental preencher as cinco características extraídas das normas contábeis.

Dai, foram estudadas as normas jurídicas atinentes à exoneração tributária, momento em que foi possível extrair os pontos de contato e de diferenciação entre as várias formas de exoneração do tributo, destacando-se, dentre os de contato, a inexistência de haver a quantificação do tributo.

27. GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e o CPC. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018 p. 659.

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

Por isso, a necessidade estabelecida pelas normas contábeis de quantificação de exonerações tributárias em demonstrações financeiras, quando aquelas sequer podem ser quantificadas a partir da norma tributária incidente, torna-se, no mínimo, criticável, principalmente pelo fato de que essa medida caminha em sentido contrário aos objetivos preconizados pelas próprias normas contábeis.

6 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 21 jan. 2023.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 21 jan. 2023.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)**. Brasília, DF, 10 dez. 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 21 jan. 2023.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1)**. Brasília, DF, 2 dez. 2010. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%62012.pdf. Acesso em: 21 jan. 2023.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 750/1993**. Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf. Acesso em: 21 jan. 2023.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 774/1994**. Brasília, DF, 16 dez. 1994. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf. Acesso em: 21 jan. 2023.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FERNANDES, Edison Carlos. Notas explicativas: dever de informar e responsabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 155-166.
- GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e o CPC**. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2018.
- GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições: uma figura "sui generis"**. São Paulo: Dialética, 2000.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.

TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. Tradução: Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

A DEDUÇÃO DE REMUNERAÇÕES PAGAS AOS ADMINISTRADORES E CONSELHEIROS DE FORMA NÃO FIXA E MENSAL DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E O POSICIONAMENTO DO STJ NO RECURSO ESPECIAL N. 1.746.268

Thiago Pereira Braga de Moraes

Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Pós-graduando em Direito Tributário no Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Graduando em Ciências Contábeis na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** Vigência das limitações contidas no Decreto-lei n. 5.844/1943, após a revogação do Decreto-lei n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996 **3** Extensão da necessidade de a remuneração dos sócios e negociantes ser fixa também aos diretores e conselheiros **4** Desafios do conceito de remuneração e na identificação de quais verbas pagas aos diretores e conselheiros serão deduzidas da base de cálculo do IRPJ **5** Conclusão **6** Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por escopo a análise da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), envolvendo a possibilidade de deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) as remunerações pagas de forma não fixa e mensal aos diretores e conselheiros. Buscaremos contextualizar o histórico legislativo, analisar outros precedentes do STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), além de tratar especificamente sobre a identificação de quais verbas pagas aos diretores e conselheiros serão deduzidas da base de cálculo do IRPJ.

PALAVRAS-CHAVE: Dedutibilidade. Diretores e conselheiros. Remunerações fixas e mensais. Imposto de renda das pessoas jurídicas.

1 INTRODUÇÃO

O art. 153 da Constituição Federal, em seu inciso III, prevê a competência da União para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. O referido tributo deverá ser guiado pelos critérios de (i) generalidade, (ii) universalidade e (iii) progressividade, **na forma da lei**.

A generalidade compreende a impossibilidade de realizar distinções **injustificadas**, ou seja, a princípio todos que auferem renda devem ser submetidos à incidência do imposto. A universalidade impõe que todas as modalidades de renda ou proventos, independentemente de sua origem – capital, trabalho ou combinação de ambos –, serão submetidas à tributação. Já a progressividade implica ser necessária uma tributação proporcional à riqueza de cada um, assim, quanto maior a base de cálculo, maior deverá ser a alíquota aplicável¹.

Cumprindo a função constitucionalmente exigida, o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), sem destoar do texto constitucional, o complementou, ao dispor ser necessário haver um acréscimo patrimonial para a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda. Na realidade, o dispositivo do CTN explicita o que está implícito no texto constitucional, e, portanto, precisa ser observado em qualquer norma que vise a definir o fato gerador do imposto sobre a renda².

Interpretando em conjunto os dispositivos mencionados, é possível identificar não ser a renda bruta tributável no ordenamento jurídico brasileiro; pelo contrário, será sempre a renda líquida ou o lucro, decorrente de diversos abatimentos feitos a partir dos rendimentos brutos auferidos³.

Partindo dessa premissa, observa-se que a regra geral de dedutibilidade é prevista no art. 47 da Lei 4.506/1964, e replicada no art. 311 do Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018)⁴, ao dispor serem dedutíveis as despesas não computadas nos custos, mas **necessárias** à atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora.

O direito às deduções supramencionadas deriva das disposições constitucionais instituidoras do imposto sobre a renda, positivadas no art. 43 do CTN, as quais exigem um efetivo acréscimo patrimonial para que haja a referida incidência tributária. Assim, o direito aqui mencionado decorre do "princípio da renda líquida", de acordo com o qual apenas após o afastamento dos

1. COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 108.
2. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 49.
3. COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 108.
4. "Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, *caput*).
 § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
 § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).
 § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem."

ônus incorridos na aquisição de determinada receita poderá haver tributação da renda. Desse modo, também será atendido o requisito da disponibilidade, igualmente previsto no art. 43 do CTN, isso porque **renda disponível é renda líquida**. Significa dizer que não é possível, portanto, auferir determinada riqueza sem deduzir as despesas necessárias à sua obtenção⁵.

Além da regra geral estabelecida, o legislador optou por, diversas vezes, regular de forma particular a (im)possibilidade de deduzir determinadas despesas da base de cálculo do imposto de renda. Ao vedar determinada dedução, o legislador pressupõe que não sejam elas necessárias, e, fazendo o raciocínio inverso, ao permitir determinadas deduções expressamente, pressupõe serem as despesas necessárias.

Nesse contexto, e no que importa ao estudo aqui realizado, foram editadas, por meio do Decreto-lei n. 5.844, de 1943⁶, regras dispondo serem apenas dedutíveis, da apuração do imposto sobre a renda, as retiradas dos sócios que forem realizadas de forma fixa e mensal. De acordo com esse texto legal, as retiradas feitas de forma esporádica não fazem parte do ônus necessário à obtenção das receitas auferidas, sendo, portanto, indedutíveis da apuração do imposto.

O referido decreto-lei trata tanto das remunerações pagas aos diretores, conselheiros fiscais e de administração, conforme art. 5º, § 1º, inclusive limitando o valor das deduções (art. 5º, § 2º), quanto das remunerações dos negociantes em firmas individuais e sócios, também limitando o valor dedutível das suas remunerações do imposto de renda das pessoas físicas (art. 5º, § 3º).

Interpretando a norma mencionada, a Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa n. 93/1997 (IN n. 93/1997), dispondo, em seu art. 31⁷, pela

5. SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019.
6. "Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.
§ 1º Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro:
a) as quantias aplicadas na aquisição de bens de qualquer natureza, quando levadas a lucros e perdas;
b) as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços;
c) as importâncias excedentes aos limites fixados nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 5º."
7. "Art. 31. São dedutíveis na determinação do lucro real, sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços."

necessidade de serem fixas e mensais – para fins de dedutibilidade – as retiradas feitas pelos sócios, diretores ou administradores, bem como pelos conselheiros fiscais e consultivos. Ou seja, o ato normativo, ao interpretar o decreto-lei, entendeu por consolidar o critério de despesas fixas e mensais tanto para os diretores e conselheiros fiscais quanto para os sócios e negociantes em firmas individuais.

Nesse contexto, foi também editado o Decreto-lei n. 2.341/1987, o qual dispunha, em seus arts. 29 e 30, expressamente, sobre os limites de dedução relacionados aos valores pagos aos sócios, diretores e administradores das pessoas jurídicas, especialmente no seu aspecto quantitativo, estabelecendo limites de valor para que fosse autorizada a referida dedução.

Posteriormente à edição do supramencionado decreto-lei, com a edição da Lei n. 9.430/1996, foram extintos os arts. 29 e 30 do DL n. 2.341/1987, tendo sido revogados os limites relativos à dedução das despesas relacionadas às remunerações com sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, assim como com titulares das empresas individuais. Contudo, não houve revogação expressa do art. 43 do Decreto-lei n. 5.844, de 1943, o qual determinava a necessidade de as retiradas serem fixas e mensais para serem dedutíveis.

Considerando todo o cenário exposto, a administração tributária continua exigindo, para fins de dedução das retiradas dos sócios e administradores, sua realização de forma fixa e mensal, o que foi refletido pela mais recente Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017⁸.

Nesse contexto, foi julgado, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Recurso Especial de n. 1.746.268, por meio do qual a Corte, por maioria, deu provimento ao recurso dos contribuintes e entendeu pelo direito à dedução, da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), dos honorários destinados a administradores e conselheiros, quando não são pagos de forma fixa e mensal.

Além disso, o Projeto de Lei (PL) n. 2.337/2021, em trâmite no Senado Federal e denominado de "reforma do imposto de renda", também prevê mudança com relação à dedutibilidade das remunerações pagas a sócios e dirigentes. Em seu art. 16, ele altera o art. 33 da Lei n. 12.973/2014, dispondo não serem despesas operacionais, e, portanto, indedutíveis da base de cálculo daquele imposto, os

8. "Art. 78. São dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços. Parágrafo único. Não são dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País."

pagamentos de gratificações e participação nos resultados aos sócios e dirigentes feitos com **ações da empresa**.

Considerando toda a exposição introdutória, no que diz respeito a este artigo, será analisado o julgamento do Recurso Especial n. 1.746.268 pela Corte Cidadã, bem como, em consequência, a (in)compatibilidade da restrição imposta pela Receita Federal do Brasil, atualmente consubstanciada na Instrução Normativa 1.700/2017, à dedução das despesas pagas de forma **não** fixa e mensal a diretores ou administradores, bem como aos conselheiros fiscais e consultivos, com o ordenamento jurídico pátrio.

A análise será realizada visando a descobrir se: (i) o Decreto-lei n. 5.844/1943, em algum momento, dispôs sobre a limitação das retiradas fixas e mensais aos diretores das sociedades, ou apenas aos sócios; (ii) a Lei n. 9.430/1996, ao extinguir os arts. 29 e 30 do Decreto-lei n. 2.341/1987, revogou também tacitamente todas as restrições à dedutibilidade de remunerações pagas aos sócios e administradores; (iii) o julgamento em análise trouxe novas reflexões sobre as normas específicas prevendo a indedutibilidade de determinada despesa da base de cálculo do imposto de renda.

2 VIGÊNCIA DAS LIMITAÇÕES CONTIDAS NO DECRETO-LEI N. 5.844/1943, APÓS A REVOGAÇÃO DO DECRETO-LEI N. 2.341/1987 PELA LEI N. 9.430/1996

A jurisprudência do STJ é uníssona ao entender não ser possível a criação de limitações à dedutibilidade do IRPJ por atos infralegais, sob pena de extrapolção do poder regulamentar conferido à Secretaria da Receita Federal, acarretando ferimento aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis⁹.

Por essa razão, é importante analisar se a IN n. 93/1997, ao limitar a dedutibilidade das remunerações pagas aos diretores, administradores e sócios como fixas e mensais, está apenas regulamentando entendimento emitido anteriormente pela lei, qual seja, o Decreto-lei n. 5.844/1943, ou inovando no ordenamento. Por isso, é necessária a análise sobre a vigência da vetusta norma no ordenamento jurídico brasileiro.

De início, é importante introduzir ser o lucro real calculado a partir do lucro líquido apurado na escrituração comercial, ajustado pelas adições e exclusões admitidas ou exigidas pela legislação tributária. Parte, pois, do lucro contábil da pessoa jurídica, o qual é então ajustado por adições (*i.e.*, despesas contábeis

9. STJ, REsp 1.445.803PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ 28.04.2014.

que são indedutíveis para fins tributários) e exclusões (*i.e.*, receitas contábeis que não são consideradas para fins tributários) previstas em lei¹⁰.

A previsão contida no Decreto-lei n. 5.844/1943, especialmente em seu art. 43, § 1º, "b", dispõe expressamente sobre a necessidade de adicionar ao lucro real as retiradas que não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços.

A mesma legislação também previa, no seu art. 5º, §§ 2º, 3º e 4º, limites quantitativos para a dedução dos pagamentos feitos da base de cálculo do IRPJ.

Posteriormente, o Decreto-lei n. 2.341/1987 passou a alterar os limites para as referidas deduções, estabelecendo, em seus arts. 29 e 30, diferentes limitações, especialmente quantitativas, para a dedutibilidade das despesas pagas aos sócios, gerentes e administradores, sem dispor sobre a necessidade de haver – ou não – remuneração fixa e mensal.

É importante observar que, ao estabelecer limitações chamadas de "qualitativas", exigindo que as remunerações fossem fixas e mensais, o legislador visou justamente a determinar os limites quantitativos da redução. Em outros termos, a norma determinava que só seria deduzido determinado valor, valor este pago de determinada maneira (fixa e mensal).

Assim, com o advento da Lei n. 9.430/1996, revogando expressamente os arts. 29 e 30 do Decreto-lei n. 2.341, e retirando os limites de valores a serem deduzidos, passou a não haver mais razão para subsistir no ordenamento uma limitação qualitativa, considerando que sua razão de ser visava, justamente, a informar ao intérprete em qual periodicidade e de qual forma poderiam ser deduzidos aqueles valores anteriormente limitados quantitativamente pela norma.

Nesse contexto, apesar de não ter havido revogação expressa da periodicidade nos pagamentos feitos, por parte da legislação de 1996, a nova lei é incompatível com o Decreto-lei n. 5.844/1943. Isso porque, ao expressamente revogar as limitações quantitativas, a lei também o faz tacitamente com relação às qualitativas, que nascem apenas para dar subsídio e possibilitar a aplicação das primeiras.

Com efeito, o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), dispõe que a lei posterior não revoga a anterior, exceto quando o faz expressamente, e também quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

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

De fato, são bem-vindas as revogações expressas, considerando que elas possibilitam maior segurança aos operadores do Direito e ao sistema jurídico como um todo. Por outro lado, realizar minucioso controle por cláusulas expressas seria incompatível com a complexidade (e gigantismo) da produção normativa no cenário jurídico nacional¹¹, especialmente no cenário tributário, em que são editadas em média 2,21 normas tributárias por hora, conforme estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)¹².

Portanto, ao analisar que o legislador, ao editar a Lei n. 9.430/1996, teria revogado apenas as limitações quantitativas de dedutibilidade das remunerações, devendo remanescer no ordenamento as limitações qualitativas, o intérprete desconsiderará que estas existem apenas em razão daquelas, ignorando, portanto, o art. 2º, § 2º, da LINDB.

A revogação tácita decorre de um natural subjetivismo do intérprete, sendo necessária uma análise criteriosa da lei posterior, justamente para estabelecer se há, realmente, incompatibilidade total com a norma anterior.

Assim, é necessária detalhada análise a respeito da vigência de determinada norma em nosso ordenamento jurídico. Isso porque, caso haja a incompatibilidade da legislação anterior com outra mais nova, aquela norma em específico não estará mais vigente e apta a regular situações jurídicas.

Não por outra razão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) admite com naturalidade a existência de revogações tácitas de normas tributárias, não só para revogar norma mais benéfica ao contribuinte, que pleiteava a sua vigência, mas também para revogar norma utilizada pelo Fisco para fins arrecadatórios¹³.

Ainda sobre a jurisprudência do Conselho, há controvérsias sobre a revogação tácita, ou não, da norma aqui em discussão. O CARF possui precedente entendendo que "há muito se encontra superada a restrição da dedução das despesas com administradores, dirigentes ou diretores, para remunerações mensais e fixas"¹⁴.

11. RIBEIRO, Diego Diniz; DANIEL NETO, Carlos Augusto. Revogação tácita e revogação expressa à luz da jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 1 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/direto-carf-revogacoes-tacita-expressa-luz-jurisprudencia-carf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

12. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

13. Acórdãos CARF n. 3101-000.256 e n. 3402-007.326.

14. Processo n. 18471.001569/2006-13, Acórdão n. 1103-000.729, 1ª Seção, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcos Takata, j. 07.08.2012.

Por outro lado, encontramos outros julgados do Tribunal considerando dedutíveis apenas as remunerações "que correspondam a valores mensais e fixos, pagos pela prestação de serviços"¹⁵.

No mais, voltando ao instituto da revogação tácita, é importante esclarecer que, após a edição da Lei n. 9.430/1996, a Lei Complementar n. 95, de 1998 (LC n. 95/1998) dispôs em seu art. 9º¹⁶ sobre a suposta necessidade de que nas cláusulas de revogação das leis constem expressamente os dispositivos legais revogados.

Em uma primeira análise, pode parecer que a LC n. 95/1998 extinguiu a figura da revogação tácita no Brasil. No entanto, tal assunto fora debatido na elaboração da LC n. 95/1998, quando o então deputado Roberto Magalhães, relator do parecer no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça, rejeitou expressamente uma emenda que tornaria obrigatória a revogação expressa, assim se manifestando¹⁷:

Entretanto, impossível ignorar o fato de que o ordenamento jurídico brasileiro é de tal forma complexo, que a revogação expressa, muitas vezes, restará falha. Neste país, não são poucos os casos de normas derogadas, que sobrevivem com um ou dois dispositivos, mesmo após a revogação da maior parte de seu texto.

Reconhecida a vigência do instituto da revogação tácita da norma em nosso ordenamento, bem como a sua ocorrência no caso em comento, é importante também analisar se o fato de a restrição à dedutibilidade aqui discutida constar do RIR/2018¹⁸, com remissão ao Decreto-lei n. 5.844/1943, seria um argumento de reforço ao entendimento de que não teria havido a revogação tácita da norma.

15. Processo n. 16327.721046/2015-16, Acórdão n. 1301-003.897, 1ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Roberto Silva Junior, j. 15.05.2019.

16. "Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. (Redação dada pela Lei Complementar n. 107, de 26.04.2001)."

17. RIBEIRO, Diego Diniz; DANIEL NETO, Carlos Augusto. Revogação tácita e revogação expressa à luz da jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 1 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/direto-carf-revogacoes-tacita-expressa-luz-jurisprudencia-carf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

18. "Art. 368. Serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, as remunerações de sócios, diretores ou administradores, titulares de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, *caput* e § 5º).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real (Decreto-lei n. 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas 'b' e 'd'):

I – as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e aquelas que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços; e

II – as percentagens e os ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações que não residam no País."

Conforme dispõe o art. 212 do CTN, os Poderes Executivos dos entes federativos deverão consolidar, em texto único, as disposições de legislação vigente, sobre cada um de seus tributos até o dia 31 de janeiro de cada ano.

Portanto, a inclusão da limitação no RIR/2018, de fato, faz nascer uma presunção de que essa norma está vigente em nosso ordenamento jurídico. Contudo, tal presunção admite prova em contrário, visto que, como expresso pelo próprio CTN, o regulamento deve consolidar apenas as leis vigentes.

Assim, ao incluir a limitação contida no Decreto-lei n. 5.844/1943 no RIR/2018, a administração tributária apenas ratifica o seu entendimento exposto na IN n. 93/1997 pela necessidade de serem fixas e mensais – para fins de dedutibilidade – as retiradas feitas pelos sócios, diretores ou administradores.

No entanto, em nosso ordenamento jurídico, os regulamentos se limitam a dar fiel cumprimento à lei. Assim, fazendo a devida interpretação do art. 99 do CTN¹⁹: (i) o decreto regulamentar não cria nenhum direito ou restrições que a lei não tenha previsto; (ii) não compete ao regulamento indicar condições de restrição de direitos; e (iii) é defeso ao regulamento prever novos encargos tributários aos contribuintes²⁰.

Portanto, por mais que haja uma presunção de legitimidade do RIR/2018, ao estabelecer a referida limitação, a prova em contrário para refutá-la é justamente a demonstração de que ela não está mais vigente. Sendo assim, o art. 368 do RIR/2018 acabou por criar restrição à dedutibilidade de despesas não prevista em lei.

Ao assim proceder, a administração tributária criou limitação à dedutibilidade do IRPJ por ato infralegal, o que, como já dito, contraria a jurisprudência do STJ. Como se sabe, os atos infr legais não podem inovar no ordenamento, sob pena de extrapolação do poder regulamentar conferido à Secretaria da Receita Federal, acarretando ferimento aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis²¹.

A título de exemplo, a Corte Cidadã já entendeu que o crédito presumido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) não pode ser tributado pelo IRPJ, meramente com base em atos infr legais²².

19. "Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."

20. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 974.

21. STJ, REsp 1.445.803/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ 28.04.2014.

22. STJ, EREsp 1.443.771/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 14.04.2021, DJe 28.04.2021.

Assim, conclui-se que, apesar da existência da presunção relativa de legitimidade do RIR/ 2018, esta deve ser afastada, ante a demonstração da revogação tácita das limitações trazidas pelo Decreto-lei n. 5.844/1943, sob pena de a administração criar, por ato infralegal, restrição à dedutibilidade de despesas do IRPJ.

3 EXTENSÃO DA NECESSIDADE DE A REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS E NEGOCIANTES SER FIXA TAMBÉM AOS DIRETORES E CONSELHEIROS

Apesar do tópico anterior concluir pela ausência de vigência dos citados dispositivos do Decreto-lei n. 5.844/1943, após a revogação do Decreto-lei n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996, é importante analisar, para os que entendem de forma contrária, se as limitações previstas nele de fato abrangem os diretores e conselheiros.

A redação do Decreto-lei n. 5.844/1943, em seu art. 43, determinava o acréscimo ao IRPJ, desde que apurado pelo lucro real, das retiradas não correspondentes à remuneração fixa e mensal. Vejamos a íntegra do dispositivo:

Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.
 § 1º Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro:
 a) as quantias aplicadas na aquisição de bens de qualquer natureza, quando levadas a lucros e perdas;
b) as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços;
c) as importâncias excedentes aos limites fixados nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 5º;
 d) os ordenados e percentagens pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no país; (grifos nossos).

O mencionado art. 5º do Decreto-lei n. 5.844/1943 diferenciava o pagamento feito aos sócios e negociantes e o pagamento feito aos diretores e conselheiros. Isso porque o seu art. 5º, § 1º, "b", tratava exclusivamente sobre os diretores e conselheiros, e, por outro lado, o art. 5º, § 1º, "c", tratava dos sócios e negociantes em firmas individuais.

Art. 5º Na cédula C serão classificados os rendimentos do trabalho, provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldos, subsídios, ordenados salários, percentagens, comissões, gratificações, diárias, cotas-partes de multas, ajudas de custo, representações e quaisquer outros proventos ou vantagens

pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, para estatais [sic] e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 9.407, de 27.6.1946)

§ 1º Serão também classificadas na cédula C:

I, as remunerações relativas à prestação de serviços pelos:

- a) caixeiros viajantes;
- b) conselheiros fiscais e de administração e diretores de sociedades anônimas, civis, ou de qualquer espécie.**
- c) negociantes em firma individual ou sócios de sociedades comerciais e industriais, quando tais remunerações forem representadas por importância mensal fixa e levadas a despesas gerais ou contas subsidiárias, na contabilidade da firma ou sociedade;** (grifos nossos).

O decreto-lei, ao tratar sobre os limites quantitativos da dedutibilidade, também tratava separadamente a limitação dos diretores e conselheiros e a dos sócios e negociantes. Vejamos:

Art. 5º Na cédula C serão classificados os rendimentos do trabalho, provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldos, subsídios, ordenados salários, percentagens, comissões, gratificações, diárias, cotas-partes de multas, ajudas de custo, representações e quaisquer outros proventos ou vantagens pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, para estatais [sic] e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 9.407, de 27.06.1946) [...]

§ 2º No caso da alínea b do parágrafo anterior, serão computadas como lucro as quantias excedentes a 20% do capital social realizado ou a Cr\$ 60.000,00 anuais para cada um dos conselheiros fiscais e de administração de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, bem como as excedentes a 20% do capital social realizado ou a Cr\$ 120.000,00 anuais, para cada um dos diretores das mesmas entidades.

§ 3º A remuneração de que trata a alínea c, do inciso I, do § 1º não poderá exceder a Cr\$ 24.000,00 anuais, quando o capital do beneficiado não for superior a Cr\$ 120.000,00; ultrapassando o capital essa quantia, a remuneração poderá atingir a 20% dele, até o limite máximo de Cr\$ 120.000,00 anuais. (Redação dada pela Lei n. 154, de 1947). (grifos nossos).

É importante perceber que o Decreto-lei n. 5.844/1943, em seu art. 5º, ao classificar os rendimentos do trabalho diferenciou, pelas letras "b" e "c", os conselheiros e administradores e os sócios e negociantes em firma individual. Fez o mesmo o DL,

em seu art. 43, § 1º, ao determinar a adição ao lucro real: das retiradas realizadas pelos sócios e negociantes ("b"); e das importâncias excedentes aos limites fixados nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 5º, para os diretores e conselheiros fiscais ("c").

Não há razão lógica para realizar uma interpretação ampliativa das limitações previstas nas alíneas "b" e "c", tanto para os diretores e conselheiros quanto para os sócios e negociantes, quando o próprio DL optou por tratá-los de maneira diversa, ao classificar os rendimentos do trabalho em seu art. 5º. Se o legislador quisesse tratá-los de forma igualitária, qual a razão da separação das alíneas "b" e "c" do art. 5º do Decreto-lei n. 5.844/1943? Tal fato foi, inclusive, brilhantemente explorado pelo parecer juntado por Ricardo Mariz de Oliveira nos autos do Recurso Especial n. 1.746.268/SP.

A Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017²³, ao determinar, em seu art. 78, a obrigatoriedade de remunerar de forma fixa e mensal os "sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos" faz algo nunca feito pela lei, englobando categorias separadas pelo legislador, apenas com o intuito de limitar a dedutibilidade da remuneração paga pelas empresas aos seus diretores e conselheiros, sem, no entanto, base legal para tanto.

Além disso, o Decreto-lei n. 5.844/1943 determina que as retiradas – e não as remunerações que não correspondam à prestação fixa e mensal – deverão ser incluídas na base de cálculo do IRPJ das empresas.

Ao tratar as expressões como sinônimas, por meio de instrução normativa, a Receita Federal desconsidera que o legislador optou por tratá-las em alíneas distintas – "b" e "c" –, uma delas mencionando as "retiradas" não fixas e mensais, feitas pelos sócios e negociantes em firmas individuais, e, a outra, tratando sobre as "importâncias" pagas aos diretores e conselheiros.

Essa interpretação deriva do fato de que os diretores e conselheiros não têm o poder de fazer "retiradas". Diferentemente dos sócios e dos negociantes em firmas individuais, os conselheiros e diretores são empregados das companhias, não tendo o poder de fazer retiradas, mas apenas sendo remunerados pelos serviços prestados.

A norma, por certo, visava a impedir que os sócios e negociantes retirassem valores das empresas, a qualquer tempo, sob a pretensa ideia de remuneração, mas utilizando os valores para outros fins, e ainda não os deduzindo da base de cálculo do IRPJ. Tal situação, por certo, não se aplicava (e não se aplica) aos conselheiros

23. "Art. 78. São dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, sem qualquer limitação, as retiradas dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos, desde que escriturados em custos ou despesas operacionais e correspondam a remuneração mensal e fixa por prestação de serviços. Parágrafo único. Não são dedutíveis na determinação do lucro real as percentagens e ordenados pagos a membros de diretorias das sociedades por ações que não residam no País."

fiscais e diretores, os quais não possuem poderes para retirar nada das empresas, recebendo, apenas, remunerações previamente discutidas pelas companhias.

Assim, considerando que o DL nunca tratou juntamente os sócios, negociantes em firmas individuais, diretores e conselheiros, não poderia a Receita Federal assim o fazer, sob pena de criar limitação não contida em lei para a dedutibilidade das remunerações pagas aos diretores e conselheiros da base de cálculo do IRPJ pago pelas empresas optantes pelo lucro real.

4 DESAFIOS DO CONCEITO DE REMUNERAÇÃO E NA IDENTIFICAÇÃO DE QUAIS VERBAS PAGAS AOS DIRETORES E CONSELHEIROS SERÃO DEDUZIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

No contexto do que foi dito até aqui, seja pela não vigência das limitações contidas no DL n. 5.844/1943, após a revogação dos arts. 29 e 30 do DL n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996, seja pelo fato de que a extensão da necessidade de a remuneração dos sócios e negociantes ser fixa não é aplicável aos diretores e conselheiros, seja pelas duas coisas, entendemos não ser necessário o pagamento de remunerações fixas e mensais aos administradores e conselheiros para que haja dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ.

No entanto, após chegarmos a essa conclusão, remanesce um questionamento: quais pagamentos feitos aos administradores e conselheiros podem ser considerados "remuneração"? Isso porque, com base na Lei n. 4.506/1964 (art. 45, § 3º) e no Decreto-lei 1.598/1977 (art. 58, parágrafo único), bases legais do art. 315 do RIR/2018²⁴, não podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ as gratificações ou as participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores.

Primeiramente, apesar de não ser o escopo do presente artigo, é imprescindível ressaltar que a constitucionalidade de tal limitação é duvidosa. É importante a reflexão sobre se a impossibilidade de deduzir tais despesas da base de cálculo do IRPJ não estaria modificando o conceito constitucional e aquele previsto no CTN de renda, fazendo com que a pessoa jurídica tributasse algo que, em essência, não constitui acréscimo patrimonial. Nas palavras do Professor Bulhões Pedreira²⁵:

24. "Art. 315. Não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais as gratificações ou as participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou aos administradores da pessoa jurídica."

25. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 207, p. 401, 1997.

[...] o acréscimo patrimonial que constitui renda tributável é formado pela diferença entre as receitas e os custos necessários para ganhá-las, e é inconstitucional a lei (a) que define como base de cálculo a receita bruta ou uma porcentagem dessa receita, ou (b) que prescreve a determinação do lucro real computando receitas, porém vedando a dedução de custos necessários para ganhá-las: se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre a renda, mas sobre a renda e capital, pois a parte da receita bruta correspondente aos custos necessários é reposição de capital, e não renda.

É importante ter em mente, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n. 1.746.268/SP, "a desnecessidade de a lei prever a dedutibilidade daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ. Logo, a indedutibilidade de despesa é que enseja previsão legal"²⁶.

Tal entendimento é sobretudo relevante, pois a Corte Cidadã, por meio de sua Segunda Turma, já se posicionou de forma diametralmente contrária, ao julgar o REsp n. 1.536.854/PR. Na oportunidade, o Tribunal discutia a possibilidade de dedução de despesas relativas à compra e distribuição de ingressos para as Fórmulas 1 e Indy.

Naquele julgamento, o STJ decidiu por unanimidade que as mencionadas despesas não poderiam ser consideradas despesas com propaganda, as quais possuem previsão legal de dedução da base de cálculo do IRPJ, conforme o art. 54 da Lei n. 4.506/1964.

Para chegar a tal conclusão, o Ministro Relator Herman Benjamin consignou expressamente em seu voto que "não pode o Poder Judiciário alargar a compreensão de norma tributária que concede dedução ao imposto de renda, pois a sua interpretação deve ser restritiva"²⁷.

Portanto, o racional exposto pela Ministra Regina Helena, no recente precedente analisado neste artigo, vai de encontro ao já exposto pela Corte anteriormente. Isso porque, pelo voto da Ministra, não haveria que se falar em interpretação restritiva da norma de concessão de dedução, visto que tal espécie de norma não precisaria existir para que houvesse a possibilidade de dedução de despesas da base de cálculo do referido imposto.

Assim, é importante dizer que, mais uma vez, a doutrina de Bulhões Pedreira²⁸ vai ao encontro do recente posicionamento do STJ. Entende o jurista que:

26. Voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial n. 1.746.268/SP.

27. Voto proferido pelo Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial n. 1.536.854/PR.

28. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969. p. 23.

Nas empresas com personalidade jurídica, despesas que não contrariem dispositivos legais têm a seu favor a presunção de serem necessárias e normais. Se a empresa as registra e elas são impugnadas pela administração, a esta cabe demonstrar que não são necessárias ou normais.

Contudo, mesmo havendo norma específica, como definir quais dispositivos estão infringindo o conceito constitucional – e também previsto no CTN – de renda, fazendo com que o contribuinte pague IRPJ, sem, efetivamente, obter acréscimo patrimonial?

Do mesmo modo que a mencionada limitação para as gratificações pagas aos diretores, prevista no art. 315 do RIR/2018, o Projeto de Lei n. 2.337/2021, "reforma do imposto de renda", em seu art. 13, altera a Lei n. 12.973/2014, para que seu art. 33 passe a prever a impossibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ os custos e as despesas reconhecidos em decorrência de serviços prestados cuja remuneração seja efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações.

Nos dois casos mencionados é importante refletir sobre a lição trazida por Ricardo Mariz de Oliveira acerca do desafio em estabelecer os limites até os quais o legislador pode ir na determinação de como calcular o lucro real, sem que ele extravase o campo de competência constitucional e a própria definição de sua lei complementar²⁹.

Dito isso, após esclarecer o caráter duvidoso da constitucionalidade de normas que computam receitas, mas negam a dedução de despesas necessárias à sua obtenção da base de cálculo do IRPJ, é importante voltarmos a tratar do objeto específico deste texto e abordarmos objetivamente os limites da decisão proferida pelo STJ no REsp n. 1.746.268/SP³⁰.

De forma objetiva, a Corte Cidadã reestabeleceu a decisão proferida pelo juízo de primeiro grau e entendeu indevida a restrição da RFB contida na Instrução Normativa n. 93/1997, entendendo ser possível deduzir as remunerações pagas pela prestação de serviços de administradores e conselheiros.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) traz, em seus arts. 457 e 458, o conceito de "remuneração dos empregados", já a Lei n. 8.212/1991, em seu art. 28, ao definir o salário de contribuição, também conceitua "remuneração" para

29. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 547.

30. STJ, REsp n. 1.746.268/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 16.08.2022, **DJe** 26.08.2022.

fins previdenciários. Tais institutos possuem similaridade, mas não são idênticos, nas palavras do Professor Fábio Zambitte³¹:

Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário de contribuição, a partir do conceito trabalhista de remuneração, mas sem aceitar de imediato a similitude. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário de contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto, pois, se assim não fosse, seria mais fácil utilizar-se de pronto do signo remuneração.

Nesse contexto, entendemos que para os diretores celetistas, contratados como empregados nos termos da CLT, deve ser entendido como remuneração o conceito previsto naquele diploma legal. Portanto, qualquer despesa conceituada como remuneração, nos termos da legislação trabalhista, poderá ser deduzida da base de cálculo do IRPJ.

A título de exemplo, como já dito aqui, o art. 58, parágrafo único, do Decreto-lei n. 1.598/1977, e o art. 315 do RIR/2018 afirmam não ser possível deduzir, da base de cálculo do IRPJ, as gratificações ou as participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores.

É importante analisarmos se tal dispositivo seria também aplicável aos diretores celetistas. De início, vejamos que o diretor celetista é aquele que mantém características inerentes à relação de emprego, conforme o Regulamento da Previdência Social (RPS, ou Decreto n. 3.048/1999), que assim estabelece:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:
§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.
§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Além disso, a CLT afirma que a relação de emprego é configurada desde que presentes a subordinação e a habitualidade na prestação de serviços. Ou seja, considerando o regramento próprio da CLT, bem como a sua inerente subordinação, entendemos que tais "gratificações" devem ser consideradas "remuneração" para

31. IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015. p. 322.

fins dos diretores celetistas, podendo ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, independentemente de serem pagas de forma fixa e mensal³².

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF, no Acórdão n. 9202-009.801³³, entendendo que "pagamentos" feitos aos diretores celetistas, ante sua subordinação ao conselho de administração e ao diretor presidente, devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

Por outro lado, no caso de diretores estatutários e conselheiros de administração, deverá ser feito, em primeira análise e salvo disposição legal em contrário, estudo sobre a adequação do pagamento feito ao conceito de salário de contribuição, previsto no art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Caso o pagamento seja enquadrado como remuneração, também deverá ser dedutível da base de cálculo do IRPJ.

É importante lembrarmos que, nos dois casos, "ficam excluídas da remuneração parcelas de natureza indenizatória ou ressarcitória, as quais não têm vinculação direta com o labor, mas sim com alguma pena contratual, no caso da indenização, ou o reembolso de despesas realizadas pelo trabalhador, no exercício de sua atividade"³⁴, mas devem ser sempre incluídos os pagamentos que visem a uma contraprestação aos serviços prestados pelos diretores (estatutários ou celetistas) e pelos conselheiros.

Portanto, diante de todo o exposto, o que se extrai das razões de decidir do precedente ora analisado – apesar de suas críticas à impossibilidade de lei obstar a dedutibilidade do IRPJ de qualquer despesa necessária à obtenção da receita –, é que as remunerações (nos termos da CLT e da Lei n. 8.212/1991) devem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, independentemente de serem pagas de forma fixa e mensal, devendo ser analisadas as peculiaridades dos diretores (celetistas ou estatutários) e conselheiros de administração.

5 CONCLUSÃO

Como visto, em essência, para chegar ao conceito de renda previsto na Constituição Federal e no CTN, é preciso decotar das receitas obtidas pela entidade as despesas necessárias para sua obtenção, sob pena de, caso contrário, tributarmos parcela do patrimônio do contribuinte.

32. REBOUÇAS, Bruno Nogueira; REBOUÇAS, Pedro Nogueira. Da dedutibilidade para fins do IRPJ das gratificações, da participação nos lucros e dos pagamentos baseados em planos de ações para diretores e administradores. In: BOREGGIO NETO, Angelo; VALLENT, Larissa (org.). **Direito tributário e financeiro**: garantias constitucionais e contexto contemporâneo. Salvador: Editora Mente Aberta, 2022. v. III.

33. Acórdão n. 9202-009.801, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, j. 26.08.2021.

34. IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015. p. 322.

No que diz respeito à dedutibilidade das remunerações pagas aos administradores, de forma não fixa e mensal, a Corte Cidadã foi assertiva ao julgar o Recurso Especial n. 1.746.268/SP e entender pela inexistência de tal limitação em nosso ordenamento jurídico.

Isso porque, como demonstrado neste artigo, seja pela revogação tácita das limitações contidas no Decreto-lei n. 5.844/1943 – após a revogação dos arts. 29 e 30 do Decreto-lei n. 2.341/1987 pela Lei n. 9.430/1996 –, seja pelo fato de as limitações contidas em tal norma terem sido criadas apenas aos sócios e negociantes, não há razão para subsistir tal limitação em nosso ordenamento atualmente.

Além disso, os operadores do Direito terão o desafio de discutir sobre o conceito de “remunerações”, para possibilitar o abatimento de tais verbas da base de cálculo do IRPJ das empresas, sem esquecer que tal conceito pode variar com relação, principalmente, aos diretores celetistas e empregados.

Por fim, apesar de não ter sido o objeto central do recurso especial aqui debatido, o voto da Ministra Regina Helena Costa traz à tona novamente a discussão sobre a constitucionalidade de normas que preveem expressamente a indedutibilidade de despesas, mas contrariam as disposições da Constituição e do CTN.

Ao assim fazer, a Ministra gerou uma reflexão e nos fez olhar a essa complexa discussão sob a ótica das lições de Bulhões Pedreira, de que “se a lei ordinária veda a dedução de custos necessários, o tributo não incide apenas sobre a renda, mas sobre a renda e capital”³⁵, podendo, portanto, ser contestada a adequação da referida norma com o Código Tributário Nacional, e, consequentemente, com a Constituição Federal.

6 REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015.
- MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969.

35. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 207, p. 401, 1997.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 207, 1997.

REBOUÇAS, Bruno Nogueira; REBOUÇAS, Pedro Nogueira. Da dedutibilidade para fins do IRPJ das gratificações, da participação nos lucros e dos pagamentos baseados em planos de ações para diretores e administradores. *In*: BOREGGIO NETO, Angelo; VALLENT, Larissa (org.). **Direito tributário e financeiro**: garantias constitucionais e contexto contemporâneo. Salvador: Editora Mente Aberta, 2022. v. III.

RIBEIRO, Diego Diniz; DANIEL NETO, Carlos Augusto. Revogação tácita e revogação expressa à luz da jurisprudência do Carf. **Consultor Jurídico**, 1 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/direto-carf-revogacoes-tacita-expressa-luz-jurisprudencia-carf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

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

ARTIGOS

MAS AFINAL, É OBRIGATÓRIA A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PARA TODAS AS EMPRESAS?

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Pesquisador concursado do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Centro Brasileiro de Análise e Planejamento (Cebrap).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da previsão de Livro Caixa no Lucro Presumido e no Simples Nacional 3 Da contabilidade como instrumento de gestão 4 Da contabilidade como forma de garantia contra a desconsideração da personalidade jurídica 5 Da contabilidade e a isenção na distribuição de lucros e dividendos 6 Da obrigatoriedade perante o Código Civil 7 Conclusões 8 Referências.

RESUMO: O artigo tem por objetivo discutir a questão da obrigatoriedade ou não da escrituração contábil para as sociedades empresárias. Para tanto, é trazida ao longo do artigo uma série de benefícios gerenciais, societários e tributários decorrentes da escrituração contábil, bem como é trazido o disposto no Código Civil, que determina a obrigatoriedade da contabilidade.

PALAVRAS-CHAVE: Escrituração contábil. Obrigatoriedade. Distribuição de lucros. Meio de prova. Mensuração de desempenho.

1 INTRODUÇÃO

Por mais que a contabilidade seja um instrumento importante para a própria mensuração de desempenho de uma entidade, tanto para fins de controle gerencial quanto para fins de prestação de contas a terceiros, não é incomum encontrarmos empresas de menor porte que não fazem escrituração contábil.

Muitas vezes tal ausência de contabilidade acaba sendo induzida pela forma como a entidade é tributada, uma vez que há regimes de tributação como o "Lucro Presumido – Regime de Caixa" e o "Simples Nacional – Regime

de Caixa", em que a legislação tributária correspondente se refere tão somente à necessidade de manutenção do Livro Caixa.

Como decorrência, algumas entidades acabam por não escriturar seus demais livros contábeis.

Diante de tal cenário, o presente artigo visa a destacar a relevância e a obrigatoriedade da escrituração contábil para qualquer empresa.

2 DA PREVISÃO DE LIVRO CAIXA NO LUCRO PRESUMIDO E NO SIMPLES NACIONAL

Como forma de garantir uma maior conformidade dos contribuintes à legislação tributária e ao mesmo tempo garantir uma arrecadação mínima, é comum que os países estabeleçam regimes de tributação diferenciados e opcionais para contribuintes que atendam a determinados requisitos, geralmente relacionados com o porte, a partir da verificação de seu faturamento anual.

A depender da legislação tributária de cada país, o número de obrigações acessórias pode ser demasiadamente alto para um contribuinte de menor tamanho, assim como pode existir um mercado informal de grandes proporções, que pode ser induzido, entre outros motivos, por uma carga tributária elevada.

No Brasil, há especificamente dois regimes de tributação que buscam facilitar em maior ou menor grau o cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes. No caso do Simples Nacional, vários tributos são pagos de maneira unificada, além do que várias declarações a serem entregues às autoridades tributárias são substituídas pela Declaração Anual do Simples Nacional (DASN).

No caso do Lucro Presumido, ainda que haja a entrega das obrigações acessórias usuais, nota-se que nem todas as fichas são aplicáveis para o contribuinte que esteja no referido regime.

Além de uma suavização nos deveres instrumentais, os dois regimes trazem metodologias de cálculo mais simplificadas, na medida em que a base de cálculo será determinada por meio da aplicação de coeficientes sobre os montantes das receitas.

Tal metodologia de cálculo pode fazer por si só que não haja um registro tão acurado dos custos e despesas, fazendo com que a escrituração contábil seja menosprezada ou até deixada de lado.

Mas o fato fundamental que pode acabar induzindo alguns contribuintes a não realizar escrituração contábil é a possibilidade existente tanto no Lucro Presumido quanto no Simples Nacional de que as receitas sejam tributadas na

medida de seu recebimento, isto é, o regime de caixa para fins de tributação das receitas.

Nessa linha, o art. 45 da Lei n. 8.981/1995 estabelece que o contribuinte no regime do Lucro Presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial; no entanto, o parágrafo único do referido dispositivo legal prevê que tal obrigatoriedade não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária¹.

Dessa forma, o dispositivo legal excepciona a escrituração contábil aos contribuintes que mantiverem Livro Caixa.

Vale notar, todavia, que a escrituração contábil e o Livro Caixa possuem fundamentos e funções distintas, ainda que ambos demonstrem de algum modo a situação econômica e a *performance* de uma entidade.

A escrituração contábil é feita de acordo com o regime de competência, demonstrando a situação patrimonial e o desempenho da empresa independentemente do recebimento ou não de uma receita, por exemplo. Por outro lado, o Livro Caixa demonstra tão somente as entradas e saídas de numerário, trazendo uma visão bastante restrita das atividades da entidade.

Portanto, é criticável a posição do legislador em determinar que um contribuinte que possua o Livro Caixa fique dispensado de possuir escrituração contábil.

Embora a lei ordinária praticamente dispense a escrituração contábil a tais contribuintes, vale notar que as normas infralegais que tratam do tema trazem algumas prescrições para o contribuinte que seja tributado pelo regime de caixa e mantenha escrituração contábil, demonstrando, ainda que de maneira indireta, a importância da conciliação do Livro Caixa com a contabilidade.

Nesse diapasão, a já revogada Instrução Normativa SRF n. 104/1998 determinava que "a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta

1. Lei n. 8.981/1995: "Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária".

específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento"².

Dispositivo normativo de mandamento semelhante existe até hoje, para ser mais preciso, no art. 223 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017³.

Desse modo, resta demonstrada a relevância da interação entre o controle do regime de caixa para fins de tributação e a escrituração contábil que ocorre pelo regime de competência.

No que tange ao regime do Simples Nacional, não há disposição específica na norma tributária trazendo obrigatoriedade de manutenção de escrituração, de forma que há menção apenas no art. 26 da Lei Complementar n. 123/2006 à necessidade de emissão do documento fiscal de venda ou prestação de serviço e da manutenção em boa ordem e guarda dos documentos que fundamentaram a apuração dos tributos e respectivas obrigações acessórias⁴.

Ademais, o § 2º do art. 26 da Lei Complementar n. 123/2006 dispõe apenas que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples

2. Instrução Normativa SRF n. 104/1998: "Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I – emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II – indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento".

3. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017: "Art. 215. [...]

§ 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa. [...]

Art. 223. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na legislação comercial deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento".

4. Lei Complementar n. 123/2006: "Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I – emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II – manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes".

Nacional devem manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária⁵.

Mais uma vez, verifica-se que não há qualquer menção à escrituração contábil, o que dá margem a que as empresas do Simples Nacional mantenham tão somente o Livro Caixa.

Muitos contribuintes, com base apenas nas disposições de ordem tributária da Lei n. 8.981/1995 (com relação ao Lucro Presumido – Regime de Caixa) e da Lei Complementar n. 123/2006 (no tocante ao Simples Nacional), acabam por não escriturar as suas demonstrações contábeis.

Nos próximos tópicos, demonstraremos como a ausência de escrituração contábil é ineficiente do ponto de vista da gestão, ao mesmo tempo que ilegal.

3 DA CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

A mensuração da *performance* ou desempenho de uma atividade empresarial é um dos grandes desafios de qualquer empreendedor ou empreendimento.

Como saber o quanto pode ser retirado a título de lucros e dividendos sem que haja comprometimento da fonte produtora de rendimentos?

Essa é uma das questões que intuitivamente a contabilidade procura responder desde os tempos mais longínquos.

Em um primeiro momento de baixa complexidade da economia e das atividades empresariais, grande parte das transações econômicas era feita à vista, de forma que não havia muito sentido em se falar em regime de caixa e regime de competência.

Todavia, com a complexidade crescente das relações econômicas por meio do surgimento de novos institutos como sociedades empresárias, sociedades por ações, letras de câmbio, notas promissórias, falência, dentre tantos outros, o simples regime de caixa passa a não ser mais a melhor forma de demonstrar o desempenho de uma entidade.

O regime de competência surge com o desafio de alocar as receitas e despesas de uma entidade a períodos de tempo específicos de acordo com o sacrifício econômico para obtenção das receitas ou o momento em que uma despesa foi incorrida.

5. Lei Complementar n. 123/2006: "Art. 26. [...]

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do *caput* deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária".

Muitas vezes a transferência de uma mercadoria vendida já tinha ocorrido, ainda que o recebimento efetivo fosse demorar alguns meses, sendo que o regime de competência passou a demonstrar que aquela receita já tinha sido ganha, ou seja, todo o esforço para obtê-la já tinha sido feito. O recebimento efetivo não transitaria pelo resultado do exercício, sendo uma etapa complementar em que se trocava um ativo relacionado a um recebível por efetivo numerário.

O mesmo vale para diversos tipos de negócios em que se torna necessário um gasto altíssimo para construção de máquinas e equipamentos que somente passarão a gerar resultados ao longo de um grande período de tempo. A alocação das despesas relacionadas a ativos também é outra face do regime de competência.

O regime de competência se tornou a base da escrituração contábil, sendo que no ordenamento jurídico brasileiro isso consta no art. 177 da Lei n. 6.404/1976, que prevê que a "escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência"⁶.

Como se nota, além de o regime de competência ser obrigatório para a escrituração contábil, ele permite que os gestores e demais usuários da contabilidade possam ter uma noção mais adequada da *performance* da entidade para fins de tomada de decisões em relação a um mero controle das entradas e saídas de caixa.

4 DA CONTABILIDADE COMO FORMA DE GARANTIA CONTRA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A segregação entre o patrimônio da entidade e o patrimônio de seus sócios foi de fundamental importância para o desenvolvimento do próprio capitalismo.

Tal segregação permitiu que o desempenho da entidade pudesse ser mensurado de forma distinta do patrimônio de seu sócio.

Em outras palavras, é como se aquela parcela destinada pelo sócio ao patrimônio da sociedade ganhasse "vida própria", sofrendo alterações ao longo do tempo, de acordo com o êxito ou o fracasso da atividade empresarial.

6. Lei n. 6.404/1976: "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência".

Tanto é assim que o primeiro lançamento contábil após a constituição de uma sociedade costuma ser o recebimento do aporte de capital social pela entidade, registrado no patrimônio líquido como capital social e a correspondente alocação do ativo recebido como integralização pelo capital em conta de Ativo.

Com o desenvolvimento do Direito Societário, surgem os tipos societários em que há responsabilidade limitada dos sócios ou acionistas ao valor que foi por eles aportado ou pago pelas quotas ou ações da entidade.

A limitação da responsabilidade patrimonial dos sócios foi uma das molas propulsoras do desenvolvimento econômico observado nos últimos séculos, permitindo que empreendedores possam ter os seus riscos limitados, ainda que os ganhos possam ser teoricamente infinitos.

Todavia, ao longo do tempo foram observados abusos por parte de empreendedores que se utilizaram de sociedades empresárias com responsabilidade limitada para assumir obrigações que não foram posteriormente adimplidas por conta da limitação de responsabilidade.

Como resposta a tal tipo de situação, foi desenvolvida no âmbito da doutrina a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em algumas hipóteses.

No ordenamento jurídico brasileiro, a primeira possibilidade legal de desconsideração da personalidade jurídica surge com o Código de Defesa do Consumidor, que em seu art. 28 estipula tal consequência nos casos de abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social, bem como quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração⁷.

7. Código de Defesa do Consumidor: "Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores".

Com a edição do Código Civil em 2002, houve outra previsão legal de desconsideração de personalidade jurídica em seu art. 50, que estipulou tal consequência para os casos de "desvio de finalidade" ou "confusão patrimonial"⁸.

O desvio de finalidade foi definido como a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza, sendo que não se constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica, tampouco a mera existência de grupo econômico.

A confusão patrimonial foi definida como a ausência de separação de fato entre os patrimônios, que pode ser caracterizada nas seguintes situações: (i) cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (ii) transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (iii) outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

A ausência de escrituração contábil por uma sociedade empresária aumenta as chances de ocorrência de uma confusão patrimonial, de forma que a existência de demonstrações contábeis é até uma forma de evidenciar que não houve desvio de finalidade ou confusão patrimonial, garantindo de forma comprovada

8. Código Civil: "Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

I – cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

II – transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

III – outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto no *caput* e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)".

que houve efetivamente uma segregação entre o patrimônio da sociedade e o de seus sócios.

5 DA CONTABILIDADE E A ISENÇÃO NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS

Com o intuito de simplificar a legislação do imposto de renda após a eliminação da hiperinflação trazida pelo Plano Real, diversas leis foram elaboradas no início do governo Fernando Henrique Cardoso, dentre as quais se destaca a Lei n. 9.249/1995.

Além de proibir qualquer forma de correção monetária de demonstrações financeiras e de instituir a figura dos juros sobre o capital próprio, o art. 10 da Lei n. 9.249/1995 inovou ao trazer uma regra isentiva com relação aos lucros e dividendos, nos seguintes termos:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Ainda que tal isenção tenha sido objeto de grandes debates legislativos nos últimos anos e possa vir a ser objeto de revogação nos próximos anos, o fato é que o legislador brasileiro simplificou a legislação do imposto de renda brasileiro ao concentrar a tributação da atividade empresarial (e também da atividade lucrativa não empresária), exercida por meio de uma sociedade, tão somente na pessoa jurídica, possibilitando que a distribuição do resultado da pessoa jurídica não sofra tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e tampouco haja tributação no beneficiário, pessoa física ou jurídica.

A isenção se aplica independentemente do regime de tributação da pessoa jurídica, alcançando nos termos da lei contribuintes nos regimes do Lucro Real, do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado, e também alcança os contribuintes no Simples Nacional.

E qual é o montante que pode ser distribuído com isenção?

O art. 10 da Lei n. 9.249/1995 se refere tão somente aos "lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996", de modo que, para que haja resultado apurado, é necessário que haja escrituração contábil.

Não há como apurar resultado contábil sem escrituração contábil.

Mas, e como ficam os contribuintes que estão no regime de caixa de tributação no âmbito do Lucro Presumido ou do Simples Nacional?

Se eles não tiverem escrituração contábil, o único montante de lucros que eles poderão distribuir com isenção é o montante que foi tributado e considerado como base de cálculo nos referidos regimes.

Dessa forma, por mais que as normas específicas do Lucro Presumido e do Simples Nacional não tragam a previsão de necessidade de escrituração contábil para os contribuintes naqueles regimes, será fundamental a existência de contabilidade, sob pena de que haja uma alta tributação sobre os valores distribuídos que excederem os montantes que foram efetivamente tributados.

Nesse sentido, dispõe o art. 238 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 que poderão ser pagos sem incidência do IRRF, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado: (i) o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica; e (ii) a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado⁹.

Como se observa, é fundamental que haja a escrituração contábil feita com observância da lei comercial para que possam ser distribuídos com isenção os lucros ou dividendos existentes na contabilidade.

E na hipótese em que não haja escrituração contábil, haverá o enquadramento no § 4º do art. 238 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, que estabelece

9. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017: "Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB n. 1.397, de 16 de setembro de 2013. [...]

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais".

que, na inexistência de lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, isto é, haverá tributação de IRRF com reajustamento da base de cálculo (*gross up*) com aplicação de alíquota de 35% (a alíquota efetiva é de aproximadamente 54%)¹⁰.

Diante do exposto, a escrituração contábil é fundamental instrumento para garantir a isenção na distribuição de lucros e dividendos prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/1995.

6 DA OBRIGATORIEDADE PERANTE O CÓDIGO CIVIL

Por mais que tenhamos visto ao longo deste artigo uma série de motivos para que haja uma escrituração contábil por uma sociedade empresária, a pá de cal para o referido assunto surgiu com a edição do Código Civil, em 2002.

O referido diploma normativo trouxe disposição específica nos seguintes termos:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Conforme se observa, o referido artigo estabelece que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a possuir escrituração contábil.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que o artigo se refere tão somente ao empresário (individual) e às sociedades empresárias, dando margem para que sociedades simples que não tenham a forma de sociedades empresárias não possuam contabilidade, assim como outras formas de pessoas jurídicas de direito privado.

Ainda que não haja formalmente essa obrigatoriedade para quem não é empresário ou sociedade empresária, cumpre ressaltar a importância da escrituração contábil, que pode garantir a tributação com isenção dos lucros contábeis distribuídos por uma sociedade simples, assim como que haja uma devida prestação de contas por uma pessoa jurídica de direito privado.

10. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017: "Art. 238. [...]"

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981, de 1995".

Assim, uma norma legal de direito privado estabelece a obrigatoriedade de escrituração contábil, sendo tal norma aplicável inclusive para os contribuintes do Simples Nacional e do "Lucro Presumido – Regime de Caixa".

Vale notar que a Lei Complementar n. 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, não desobriga seus contribuintes da escrituração contábil, sendo apenas omissa com relação a esse ponto e estabelecendo que seus contribuintes devem ter Livro Caixa.

Por sua vez, o art. 45 da Lei n. 8.981/1995 trata da necessidade de manutenção de escrituração contábil pelos contribuintes no Lucro Presumido, mas os desobriga no caso de Lucro Presumido Caixa. Nesse caso, entendemos que a norma tributária está desobrigando tão apenas para fins fiscais, sendo que o Código Civil, enquanto norma de direito privado, traz a obrigatoriedade para fins de relações de direito privado.

Contudo, ainda que fossem entendidas que as duas normas contêm mandamentos contraditórios, é importante notar que o Código Civil é lei ordinária posterior, o que faria com que o dispositivo do parágrafo único do art. 45 da Lei n. 8.981/1995 tivesse sido tacitamente revogado.

7 CONCLUSÕES

Ao longo de todo o artigo, pudemos ver qual é a origem da potencial desnecessidade de escrituração contábil para contribuintes que estejam no Simples Nacional ou no regime do Lucro Presumido Caixa.

No entanto, foi possível observar a importância da escrituração contábil, ainda que ela não fosse obrigatória.

Em primeiro lugar, a contabilidade é uma excelente forma de mensuração da gestão de uma entidade. Não há como pensar em administrar qualquer que seja o negócio sem ter acesso a uma demonstração financeira relativa àquele negócio.

Também é importante notar que a contabilidade teve um papel relevante no desenvolvimento do próprio capitalismo, sobretudo propiciando a segregação entre o patrimônio da sociedade e o patrimônio do sócio.

Dessa forma, a escrituração contábil é também um instrumento para garantir que não ocorra a descon sideração da personalidade jurídica, comprovando que não há desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Outro ponto fundamental para demonstrar a importância da escrituração contábil diz respeito à regra brasileira de isenção dos lucros e dividendos, uma vez que há necessidade de apuração de resultado contábil por meio da

contabilidade para que possa ser feita uma distribuição de lucro em montante superior àquele que serviu de base para o cálculo do Simples Nacional e do Lucro Presumido Caixa.

Por fim, felizmente, com a edição do Código Civil surge uma norma jurídica expressa obrigando que todos os empresários e sociedades empresárias possuam escrituração contábil, o que acaba por tornar a contabilidade obrigatória, ao mesmo tempo que é reconhecida no plano legal a sua importância fundamental para a atividade empresarial.

8 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.981%2C%20DE%2020%20DE%20JANEIRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20Federal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias.&text=Disposi%C3%A7%C3%B5es%20Gerais-,Art.,ser%C3%A1%20fixa%20por%20per%C3%ADodos%20trimestrais. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 18 abr. 2023.

A TEORIA DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE OUTRAS CIÊNCIAS COMO FONTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Especialista em Direito Societário pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

Claudia Cristina dos Santos Abrosio

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada.

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP. Diretora-Adjunta da Faculdade de Direito da PUC-SP. Coordenadora da Cadeira de Direito Tributário no Departamento IV (das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais) da Faculdade de Direito da PUC-SP. Advogada.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Sistema jurídico tributário 3 Fontes no direito tributário 4 Juridicização da linguagem contábil 5 Caso prático 1: bonificações concedidas em mercadorias 6 Caso prático 2: créditos da não cumulatividade 7 Considerações finais 8 Referências.

RESUMO: O artigo tem por finalidade verificar como as outras "ciências" se inserem no âmbito do Direito, no intuito de levantar possibilidades de aprofundamento da discussão. Essa análise levou em consideração os ensinamentos da doutrina aplicável e a interpretação da norma para estabelecer o sentido jurídico de alguns vocábulos empregados pelo legislador, fazendo uma conexão com o posicionamento atual adotado pelos tribunais. Para o alcance do objetivo proposto, a abordagem foi realizada no âmbito do Direito Tributário, utilizando como proposta de modelo para o estudo a relação entre as diretrizes das técnicas contábeis e casos jurídicos práticos, fundamentados na respectiva hipótese de incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Ciência contábil. Fontes do direito.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional é constituído por um conjunto organizado, composto num ordenamento hierárquico unitário de premissas constitucionais e regulado por normas infraconstitucionais.

Ao analisar o sistema de modo hierárquico, vê-se que, a partir das regras superiores, decorrem, material e formalmente, regras de classe inferior. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 é indispensável para o sistema, uma vez que nela estão contidos os princípios que a legislação posteriormente desenvolve em âmbito infraconstitucional.

Nesse contexto, menciona-se que, na busca de definições adequadas, as fontes do direito amparam as normas, trazendo esclarecimentos conceituais e diálogo de complementariedade, desde que essas fontes não tragam qualquer descompasso com as disposições já estabelecidas no ordenamento jurídico, levando em consideração, inclusive, a autonomia do direito em relação a outras matérias que lhe são similares.

Feitas essas breves considerações, o presente artigo se propõe a evidenciar como outras ciências podem fortalecer o Direito Tributário, sobretudo a ciência da Contabilidade, tendo em vista o caráter vinculante existente entre ambas e a atual relevância do tema.

Para tanto, cabe destacar que, na construção da estrutura deste artigo, buscaram-se os ensinamentos de diversos autores que contribuíram ao esclarecer os significados das ciências envolvidas nesta pesquisa.

2 SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Para Jonathan Barros Vita (2010), é da contingência e da generalidade que nasce a unidade do sistema legal, o seu código lícito/ilícito, que forma assimetrias e exerce a comunicação jurídica, sustentada pela linguagem. Assim, os pontos que formam a unidade desse sistema estão apoiados em uma estrutura, a norma. Esta, por sua vez, fornece a diretriz lógica que conjuga um antecedente e um conseqüente por meio de um functor deôntico, responsável por conectar as proposições em referência.

Sob esse ângulo, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma (geral e abstrata) de comportamento que prescreve condutas a serem seguidas pelo sujeito ativo (Estado-membro) e pelo sujeito passivo (contribuinte), constituindo vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato de possível ocorrência, e um conseqüente, que prescreve uma relação jurídico-formal.

Nesse particular, as normas jurídicas integram um sistema, conectam-se por meio de um princípio unificador de adaptabilidade, de modo que as normas inferiores encontram seu embasamento de validade nas normas superiores.

Para Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 212), ser norma é pertencer ao sistema. As normas são significações produzidas a partir dos textos positivados e estruturados de acordo com a forma lógica dos juízos condicionais, desenvolvidos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

[...] no sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. **É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária**, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une o antecedente (hipótese) ao consequente. (grifos nossos).

É interessante perceber que a norma jurídica apenas pode ser assimilada com base no conhecimento prévio do ordenamento jurídico em que ela está inserida. De tal modo, a linguagem na ciência jurídica exerce papel de valor significativo para o conhecimento do objeto do direito.

Em outras palavras, qualquer elemento de estudo é baseado em um método que consiste no "conhecer" em sentido científico, sendo que o cientista encontra na linguagem um apoio de investigação da produção da denominada "juridicidade".

Neste momento, cabe trazer à baila o método interdisciplinar, mencionado reiteradas vezes na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, que consiste no intercâmbio entre as ciências, cuja finalidade é romper com o isolamento entre elas, pronunciando conceitos e planos cognitivos.

Noutros termos, constata-se que, para uma correta adequação do raciocínio e da interpretação do saber jurídico, é de suma importância a utilização do método interdisciplinar, entretanto, com determinados limites, uma vez que as normas não inseridas no ordenamento jurídico não prescrevem condutas.

É exatamente na busca do sentido jurídico que serão desvendados os limites sistêmicos de cada uma dessas "línguas científicas", fazendo com que elas conversem entre si, em razão do princípio da intertextualidade (CARVALHO, 2015).

3 FONTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Regina Helena Costa (2019) esclarece que fontes do direito são os meios pelos quais o direito se evidencia, sendo que a CF/1988 é a fonte mais importante do Direito Tributário, associando o conteúdo das leis complementares e

ordinárias. No entanto, uma vez adotado um conceito tão aberto, fartas são as fontes existentes em nosso ordenamento jurídico.

Nesse diapasão, valioso o entendimento doutrinário exposto por Tárek Moysés Moussallem (2001, p. 219) sobre as fontes do Direito:

A expressão "fontes do direito" adquire os seguintes significados: (1) conjunto de fatores que influenciam a formulação normativa; (2) métodos de criação do direito, como o costume e a legislação (no seu sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas); (3) fundamento de validade de uma norma jurídica – pressuposto de hierarquia; (4) órgão credenciado pelo ordenamento; (5) procedimento (ato ou fato) realizado pelo órgão competente para a produção de normas – procedimento normativo; (6) resultado do procedimento – documento normativo.

Diante dessas considerações, importante reproduzir o art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n. 5.172, de 1966:

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).

Especificamente em relação ao trecho "versem, no todo ou em parte", o doutrinador Lúdio Camargo Fabretti entende que a redação aponta para leis que versam apenas sobre tributos e suas relações jurídicas, e, ainda, para leis que, embora tratem de outras matérias (financeiras, econômicas, comerciais, entre outras), dispõem em parte sobre tributos e suas relações jurídicas (FABRETTI, 2017).

Elidie Palma Bifano (2010) esclarece que o direito e a contabilidade têm um cunho científico, enquanto conhecimentos organizados segundo métodos de pesquisa e experimentação aplicáveis, e também um caráter aplicativo, que se exterioriza na norma jurídica, no fato do direito, e na escrituração, no fato da contabilidade.

Nas palavras de Roberto Quiroga Mosquera e Aleksandro Broedel Lopes, citadas por Heron Charneski (2019), as normas tributárias são soberanas, no entanto, a contabilidade auxilia nos esclarecimentos quanto aos conceitos ligados à realidade econômica da empresa. Assim, uma vez que o sistema jurídico é formado pela interpretação normativa, o direito deve buscar em outras ciências as

significações pertinentes, levando em consideração possíveis lacunas, de modo a fortalecer os conceitos sem alterar o conteúdo normativo já existente.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 218) explica:

[...] se o Direito (tomado aqui como Ciência) e a Economia são dois sistemas cognoscentes distintos, entre eles só poderá haver uma tradução aproximada, com a presença de termos e expressões intraduzíveis que determinam frequentes descompassos. **Podem, contudo, manter uma conversa ampla, que envolva também o saber a respeito de outros segmentos do tecido social, como a Ciência Pública, a Sociologia (em sentido estrito), as Ciências Contábeis, a Psicologia Social, a História etc.** (grifos nossos).

Verifica-se que, há muitos anos, a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação CVM n. 29, de 1986, dispôs sobre a conexão da ciência da Contabilidade com o Direito:

2º A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, **segundo**, se for necessário para tanto, **a essência ao invés da forma**¹. (grifos do original).

Diante do exposto, em que pese entendimento diverso acerca da questão, é possível inferir que os princípios contábeis são fontes secundárias do direito, similares aos costumes, apresentando aplicabilidade apenas nos assuntos em que não haja lei expressa em sentido contrário, propiciando uma melhor compreensão da norma jurídica, trazendo significações e complementariedade nas regras aplicáveis.

4 JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL

Os princípios contábeis consistem em uma aglutinação de técnicas que permitem aos profissionais realizar, de forma regular, a escrituração, a apuração de resultados, bem como a apresentação de demonstrações financeiras das companhias.

1. Revogada pela Deliberação CVM n. 539, de 2008, a partir de dezembro de 2008.

Com fundamento no art. 2º, inserido no Capítulo II (da conceituação, da amplitude e da enumeração) da Resolução n. 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os princípios fundamentais da contabilidade:

[...] representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades².

Em termos práticos, a contabilidade simboliza o campo do conhecimento humano (técnico e científico) que tem por objeto de análise a classificação, a mensuração e a averbação dos atos e fatos administrativos do mundo fenomênico.

Isto posto, menciona-se que a Lei n. 6.404, de 1976 – também conhecida como “Lei das Sociedades Anônimas” – proporcionou inovações na legislação societária brasileira, estabelecendo a necessidade de as companhias averiguarem “os princípios de contabilidade geralmente aceitos” e os “métodos ou critérios contábeis”, acolhendo tais princípios no âmbito jurídico:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. [...].

Neste diapasão, dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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

-
2. Revogação da Resolução n. 750/1993: contexto e considerações: “[...] Revogar a Resolução n. 750/1993, porém, não significa que os Princípios de Contabilidade estejam extintos. A revogação das resoluções visa à unicidade conceitual, indispensável para evitar divergências na concepção doutrinária e teórica, que poderiam comprometer aspectos formais das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs). Para orientação geral e esclarecimentos que possam vir a ser necessários sobre a revogação da Resolução n. 750/1993 e seu apêndice, a Resolução n. 1.111/2007, o CFC traz à luz os fatos, providos do necessário contexto histórico, relativos à revogação das duas resoluções e à realocação dos Princípios de Contabilidade em Estruturas Conceituais específicas [...]” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifos nossos).

De acordo com a leitura dos dispositivos em referência, uma vez que na legislação societária, ramo do direito privado, há considerável fonte de normas contábeis, faz-se necessário analisar a forma como as normas tributárias se utilizam dos conceitos nela definidos para determinar a matéria tributável, conforme será visto a seguir, em casos práticos.

Além disso, mas não menos importante, cumpre destacar que, tendo em vista a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)³, a legislação autorizou a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos envolvidos à edição de normas técnicas acerca dos critérios para escrituração e contabilização a serem observados pelas companhias, compreendendo as "receitas" e os "custos", elementos indispensáveis nas demonstrações financeiras⁴.

A diversidade de qualificações entre Contabilidade e Direito pressupõe a inexistência de conflito no âmbito dessas ciências. Ou seja, sendo compatível a forma jurídica com a sua substância jurídica, ainda assim a contabilidade poderá desconsiderar os efeitos patrimoniais típicos desse negócio jurídico sob o argumento de que eles não se mostram compatíveis com a essência econômica dos atos praticados (FONSECA, 2018, p. 246).

A esse respeito, convém citar a doutrina especializada. Desde a adoção do padrão IFRS, a escrituração contábil:

[...] passou a (i) ser orientada por princípios em substituição a regras (legais ou regulamentares), **sendo o julgamento a respeito dos eventos econômicos mais relevante do que regras estabelecidas**; (ii) ter a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, o que implica que a forma jurídica não é determinante para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos respectivos eventos; e (iii) permitir uma análise sobre a assunção de riscos e benefícios nas operações para caracterização de ativos, passivos, receitas e despesas (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 41). (grifos nossos).

3. Em inglês: *International Accounting Standards* (IAS), atualmente conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

4. No Brasil, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) teve início com as alterações introduzidas na Lei n. 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), por meio das Leis n. 11.638, de 2007, e n. 11.941, de 2009.

Isto posto, com a chegada dos novos padrões contábeis, deve-se tomar maior cuidado nesse sentido, dado que, a partir de então, a perspectiva da contabilidade se tornou mais subjetiva, e, consequentemente, mais distante do que é tratado pelo direito.

5 CASO PRÁTICO 1: BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS EM MERCADORIAS

Com fundamento no art. 149 da CF, a União Federal possui a competência para instituir contribuições sociais, abrangendo as contribuições de seguridade social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, observado o disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, e 195, § 6º, da própria Lei Maior.

Especificamente em relação às contribuições de seguridade social, a Constituição Federal definiu suas bases de incidência possíveis, elencando apenas a receita ou o faturamento no art. 195, I, "b".

Nesse sentido, é cristalino o entendimento dos tribunais, especialmente o do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 606.107/RS, no sentido de que o vocábulo "receita" representa o "ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições".

Desse modo, o fato gerador do PIS e da Cofins está limitado à efetiva incorporação de recursos econômicos ou financeiros ao patrimônio da pessoa jurídica, ligados à atividade habitual constante no objeto social, passível de mensuração.

Ultrapassada essa questão introdutória, menciona-se que, no desenvolvimento e na realização das atividades empresariais, para aumentar as chances de sucesso nos negócios, as companhias se utilizam das bonificações para fidelizar clientes e ganhar representatividade no mercado, sem quaisquer reservas e condições.

Com as concessões de vantagens dadas pelo vendedor ao comprador, as bonificações se materializam mediante diminuição do preço dos produtos comercializados ou entrega de quantidade a maior.

Em vista da natureza do valor que não será auferido, uma vez que as bonificações não possuem valor econômico, verifica-se que as operações em questão não têm natureza jurídica de receita, sendo que os ajustes devem ser demonstrados nos livros contábeis e fiscais com natureza de redução de custo.

Para fortalecer esse entendimento, importante trazer as diretrizes fixadas pela ciência contábil, extraídas do Pronunciamento Técnico CPC n. 47 – Receita de Contrato com Cliente, aprovado pela CVM por meio da Deliberação n. 762, de 2016:

Apêndice A – Definição de termos

Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016). (grifos nossos).

Essa afirmação também encontra abrigo no CPC n. 16 (R1) – Estoques, aprovado pela Deliberação CVM n. 575, de 2009, na medida em que o pronunciamento dispõe que os descontos comerciais e demais abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição do estoque, ocasionando efetiva redução do preço de aquisição:

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o **preço de compra**, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** [...]

Reconhecimento como despesa no resultado

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. **A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer** (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009). (grifos nossos).

Ademais, cumpre observar que esse entendimento está em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, veiculadas pela *International Accounting Standards 2* (IAS 2)⁵.

5. "Costs of purchase

The costs of purchase of inventories comprise the purchase price, import duties and other taxes (other than those subsequently recoverable by the entity from the taxing authorities), and transport, handling and other costs directly attributable to the acquisition of finished goods,

À luz do exposto, José Antonio Navarrete e Reinaldo Guerreiro (2010, p. 62) afirmam:

A IAS 2 também especifica que descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição. **Dessa forma, descontos, abatimentos (rebates) e outros diretamente atribuíveis ao produto, são, como regra geral, atribuídos ao custo de aquisição e não devem ser reconhecidos como receita.** Em todas as circunstâncias, a substância econômica da transação deve ser analisada. (grifos nossos).

No entanto, por mais que os conceitos jurídicos e contábeis aqui expostos estejam em perfeita harmonia e coerência, a questão suscitou dúvidas por parte dos contribuintes, uma vez que a Lei n. 10.637, de 2002, e a Lei n. 10.833, de 2003, dispõem expressamente que apenas os "descontos incondicionais concedidos" não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, sem fazer menção às bonificações (art. 1º, § 3º, V, "a").

A respeito dessa temática, o Fisco Federal já se manifestou em algumas oportunidades de forma favorável aos contribuintes, na linha intelectual de que as bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, especificamente quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão do documento, consoante se depreende da análise da Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit) n. 380, de 2017⁶.

Nesse caso, vale observar que, entre outros argumentos, a consultante utilizou as diretrizes estabelecidas pela ciência contábil e pelos atos expedidos pela CVM para reforçar que as bonificações (por ocasião de rebaixa de preços ou em

materials and services. **Trade discounts, rebates and other similar items are deducted in determining the costs of purchase**". (IAS 2 – Inventories, 2003, grifos nossos).

"Custos de aquisição

Os custos de aquisição dos estoques compreendem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (exceto aqueles subsequentemente recuperáveis pela entidade junto às autoridades fiscais), e transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação dos custos de aquisição**". (IAS 2 – Estoques, 2003, tradução nossa).

6. A SC Cosit n. 380, de 2017, dispõe expressamente que "as bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais [...] apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento".

mercadorias) não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratadas como redutores de custo⁷.

Nos últimos anos, a matéria vem sendo enfrentada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). No Acórdão n. 9303008.247 (sessão de 19.03.2019), a Conselheira Vanessa Marini Cecconello clarificou de forma pormenorizada, na declaração de voto, que as bonificações e/ou os descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica e devem até mesmo ser deduzidos para fins de composição das demonstrações financeiras.

No entendimento da julgadora, independentemente da descrição na nota fiscal, é de se autorizar a exclusão dos valores relativos aos descontos incondicionais na base de cálculo do PIS e da Cofins da pessoa jurídica vendedora, considerando-os como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente.

Avançando com a questão, sem qualquer pretensão de exaurir as discussões e particularidades que envolvem a matéria, menciona-se que a CSRF já dispôs sobre a necessidade de as bonificações condicionais (outorgadas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro) serem contabilizadas como redução de custo para fins de análise da não incidência do PIS e da Cofins, fortalecendo a importância da observância da ciência contábil no âmbito do Direito Tributário (Acórdão n. 9303-003.810, sessão de 26.04.2016).

Recentemente, a 3ª Turma da CSRF decidiu que descontos obtidos na aquisição de mercadorias não têm natureza de receita, não incidindo, portanto, o PIS e a Cofins. Como bem destacado pela CSRF, os descontos concedidos não representam riqueza nova ou receita dos contribuintes, e sim parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente, trazendo conexão com as diretrizes fixadas pela ciência contábil (Acórdão n. 9303-013.338, sessão de 20.09.2022)⁸.

7. Art. 177 da Lei n. 6.404, de 1976, Deliberações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) n. 575, de 2009, e n. 597, de 2009 (revogada pela Deliberação n. 692, de 2012), Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n. 16 e n. 30 (revogado a partir de 1º.01.2018), e Instrução Normativa SRF n. 51, de 1978 (item 4.2).

8. "No caso vertente, as bonificações e os descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, **independentemente da ausência de descrição na nota fiscal**, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente. [...] Notadamente, dentre as "características" que norteiam a contabilidade, há a intensa busca pela 'confiabilidade' – que, por sua vez, traz a necessidade de a informação ser apresentada de forma mais verídica e apropriada possível, retratando devidamente e 'adequadamente' o que se pretende evidenciar a cada caso concreto. O que, para que essa 'característica' seja constatada nas demonstrações contábeis se torna necessário que se respeite o conceito da 'Primazia da Essência sobre a Forma' – prevalecendo essencialmente a realidade econômica dos fatos. O conceito de essência sobre a forma deve, a rigor, prevalecer em todo processo

Diante de todo o exposto, constata-se que, no caso jurídico prático apresentado, restou evidenciado que a ciência contábil revigora os conceitos previstos na Lei Maior, revestida de complementariedade, auxiliando no devido cumprimento da hipótese de incidência do PIS e da Cofins

6 CASO PRÁTICO 2: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

A incidência "em cascata" do PIS e da Cofins retratava um encargo significativo nas cadeias produtivas, o que motivou a instituição de um novo regime, o da não cumulatividade, por meio da promulgação da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.

Nesse contexto, menciona-se que nem todos os dispêndios relacionados às aquisições de bens e serviços submetidos à tributação autorizam o aproveitamento de créditos fiscais, mas apenas aqueles que tenham sido arrolados pelo legislador ordinário no art. 3º das Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003.

Nesse particular, resta claro que o legislador não contribuiu para uma compreensão precisa do alcance normativo, uma vez que a expressão "utilizados como insumo" foi inserida para qualificar quais aquisições de bens e serviços serão passíveis de gerar crédito, deixando para a doutrina e para a jurisprudência a construção da abrangência do direito creditório.

Consignados esses esclarecimentos e por imperativo constitucional, menciona-se que, na determinação do conceito de insumo, devem ser avaliados todos os bens e serviços necessários à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

A esse respeito, destaca-se que, ao longo dos anos, os tribunais assentaram o real alcance da não cumulatividade do PIS e da Cofins, dispondo que o creditamento está vinculado ao respectivo fato gerador das contribuições, de modo que a totalidade dos dispêndios indispensáveis para a geração de receita deve ser escriturada como "insumos de produção", passíveis de aproveitamento de crédito nas apurações fiscais do contribuinte.

Não é por menos que, visando a garantir as balizas constitucionais, no início de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo, estabeleceu que, para fins de creditamento do PIS e da Cofins, as pessoas jurídicas devem considerar como insumos todos os dispêndios necessários e essenciais para o "exercício estatutário da atividade econômica".

contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica. O que reflete, por consequência, ao correto tratamento tributário." (grifos nossos).

Tendo em vista o caráter vinculante da decisão proferida pelo STJ, em dezembro de 2018, o Fisco Federal publicou o Parecer Normativo Cosit n. 05, apresentando um novo posicionamento acerca da matéria no âmbito federal, estabelecendo novos conceitos para o aproveitamento dos créditos do PIS e da Cofins, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância.

Em que pese a regulamentação exarada pela Receita Federal do Brasil ter apresentado aspectos positivos que devem ser ressaltados, esse órgão impôs diversas restrições para fins de creditamento, especialmente em relação aos dispêndios necessários em etapas anteriores e posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação⁹.

Ocorre que, antes ou depois da decisão do STJ, é evidente que a ausência de definição expressa de “insumos” não autoriza o Fisco Federal a estabelecer conteúdo em âmbito infraconstitucional. Muito pelo contrário, esse silêncio deriva das premissas já estabelecidas pelos tribunais, sendo necessária uma **análise casuística para cada processo**, com base na essencialidade e na relevância do dispêndio na atividade desenvolvida por cada contribuinte.

Nesse contexto, faz-se necessário destacar que o custo de aquisição de um produto não é apenas o seu próprio valor, mas, sim, este somado a todos os demais gastos para obtê-lo.

Cabe salientar novamente as orientações estabelecidas pela ciência contábil, extraídas do CPC n. 16 (R1), que regula a mensuração do estoque.

Além dos custos diretos de aquisição de matéria-prima e transformação, o CPC n. 16 (R1) é expresso ao determinar que devem ser incluídos no estoque os demais custos indiretos necessários para colocar o produto no local e na condição de venda, nos seguintes termos:

9. Em que pese o STJ já ter se posicionado quanto à interpretação da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, as análises quanto à constitucionalidade de eventuais restrições ao direito de aproveitamento de créditos foram finalizadas pelo STF em novembro de 2022 (Tema 756 – “Alcance do art. 195, § 12, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade à Contribuição ao PIS e à Cofins”).

Fato é que o julgamento não restringiu o conceito de “insumo” firmado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR), ou seja, não houve prejuízos práticos aos contribuintes. No entanto, ao dar autonomia ao legislador ordinário para definir o alcance dessa sistemática, o Supremo negou o direito ao crédito amplo e irrestrito, conceito pleiteado por diversos contribuintes. De tal modo, o conceito de insumo continuará a ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item na consecução da atividade-fim da pessoa jurídica.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, **bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.**

[...]

Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. **Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos** (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009). (grifos nossos).

Esses outros custos necessários para colocar o produto no local e na condição de venda representam dispêndios essenciais em que a pessoa jurídica deverá incorrer para concretizar a venda de seus produtos.

Portanto, com mais razão, conclui-se que os bens e serviços adquiridos com objetivo de geração de mercado e vendas devem ser escriturados como insumos para fins de aproveitamento de créditos.

A esse respeito, o próprio CARF já reconheceu em algumas oportunidades que o CPC 16 é fundamento complementar para sustentar o aproveitamento de créditos fiscais, na medida em que determinados dispêndios fazem parte do custo do produto (estoque), inclusive após a decisão do STJ – REsp 1.221.170/PR (e.g., Acórdão n. 3402-002.357, sessão de 27.03.2014; Acórdão n. 3402-002.481, sessão de 16.09.2014; Acórdão n. 9303-006.871¹⁰, sessão de 12.06.2018; e Acórdão n. 3302-007.594, sessão de 25.09.2019).

Diante de todo o exposto, verifica-se que não é somente a doutrina que utiliza a ciência contábil como fonte do direito, sendo que os próprios tribunais vêm aplicando as técnicas contábeis de forma a assegurar as regras constitucionais,

10. O Acórdão n. 9303-006.871 não autorizou o aproveitamento dos créditos, tendo em vista que o insumo foi tributado a alíquota zero, que consiste em uma vedação legal. A DRJ destacou que, se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto do crédito do PIS e da Cofins, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima (como frete e seguro). O CARF reconheceu as regras contábeis para fins de composição do custo de aquisição do estoque: "Conforme Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico n. 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio de 2009, assim como legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o custo de aquisição dos estoques compreende os gastos com o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros [...]".

uma vez que tais balizas não se sobrepõem às normas jurídicas já inseridas no ordenamento, salvo exceções.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Levados em consideração os aspectos analisados, tem-se que as fontes podem e devem amparar as normas jurídicas, desde que elas não estejam em desacordo com as disposições estabelecidas na CF/1988.

Nesse sentido, não há dúvidas de que as fontes secundárias não têm por finalidade inovar no âmbito do Direito, uma vez que sua função está atrelada ao esclarecimento e à interpretação das regras vigentes no ordenamento jurídico, como é o caso da ciência contábil.

Com base nas regras contábeis vigentes no Brasil, bem como nas regras internacionais, às quais o Brasil está em convergência, verifica-se que a ciência contábil e suas técnicas formam conhecimentos pré-jurídicos.

No caso das normas e de todo o processo que deságua na convergência das normas societárias e contábeis ao IFRS, não parece difícil perceber que há uma clara configuração de uma situação merecedora de proteção, pelo princípio da proteção da confiança – obviamente, assumindo que alguma frustração dessa confiança possa vir a ocorrer (LOPES, 2017).

Nos casos jurídicos apresentados, restou evidenciado que as diretrizes fixadas pela ciência contábil são relevantes para fins de análise da não incidência do PIS e da Cofins, bem como do direito ao aproveitamento dos créditos na sistemática não cumulativa, inclusive após o julgamento do REsp 1.221.170/PR, trazendo diálogo de complementariedade.

Assim, diante das lições apresentadas, conclui-se que a ciência contábil traz esclarecimentos conceituais ao ordenamento jurídico, preenchendo, inclusive, as lacunas existentes, permeando com regularidade o âmbito do Direito Tributário, sendo aplicada pelos operadores do direito e pelos tribunais de forma subsidiária, por meio do método interdisciplinar, com o fito de garantir e fortalecer as balizas constitucionais.

8 REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CHARNESKI, Heron. Utilização de conceitos contábeis na interpretação de créditos de PIS e Cofins não cumulativos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 127-149, jan./jun. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de contrato com cliente. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>. Acesso em: 20 jan. 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pronunciamento Técnico CPC n. 16 – Estoques. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em: 20 jan. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Revogação da Resolução n. 750/1993: contexto e considerações. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS. International Accounting Standards 2 – IAS 2 – Inventories (IASB), 2003. Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MINATEL, José Antonio. Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/Cofins. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/bonificacoes-e-descontos-obtidos-nas-compras-qualificacao-juridica-impede-a-incidencia-de-pis-cofins-por-jose-antonio-minatel/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NAVARRETE, José Antonio; GUERREIRO, Reinaldo. IAS 2 – Estoques. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/ManualTributacaoDiretaRenda_16x23cm.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023.

VITA, Jonathan Barros. **Valoração aduaneira e preços de transferência**: pontos de conexão e distinções sistêmico-aplicativas. 927 p. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5458/1/Jonathan%20Barros%20Vita.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2023.

DEVERES CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS: COMPREENDENDO AS DIFERENÇAS

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra e pela Universidade de Salamanca. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq. Investigador integrado do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Professor assistente convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Deveres contábeis 3 Deveres tributários contábeis 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Deveres contábeis e tributários são conceitos distintos, mas interligados, que desempenham um papel crucial no direito tributário. Os deveres contábeis referem-se às obrigações das empresas em manter seus registros financeiros atualizados e organizados, garantindo a transparência das informações financeiras. Por outro lado, os deveres tributários de natureza contábil estão relacionados às obrigações dos contribuintes em fornecer ao fisco informações factuais sobre suas atividades econômicas. Esses incluem o dever de escrituração contábil, apresentação de declarações, fornecimento de informações contábeis e facilitação de inspeções, entre outros. Cumprir esses deveres é essencial para manter a regularidade fiscal das empresas e evitar possíveis sanções e penalidades por parte do fisco. Além disso, esses deveres fornecem uma base de prova e o ponto de partida das informações patrimoniais, a partir do qual as evidências contábeis podem ser obtidas.

PALAVRAS-CHAVE: Deveres contábeis. Deveres tributários. Contabilidade. Escrituração contábil. Prova contábil.

1 INTRODUÇÃO

Os deveres contábeis e tributários desempenham um papel crucial no sucesso de qualquer empreendimento, uma vez que a correta escrituração contábil e o cumprimento das obrigações fiscais garantem a legalidade e a transparência das atividades empresariais. Essa temática possui grande relevância para as áreas

contábil e tributária¹. No que diz respeito aos deveres contábeis, é importante destacar a obrigatoriedade da escrituração contábil. Essa escrituração deve abranger todas as operações da empresa e estar em conformidade com as normas comerciais e fiscais aplicáveis².

É fundamental que as empresas cumpram seus deveres contábeis e tributários de maneira adequada e pontual para evitar complicações com a fiscalização e possíveis penalidades³. Dentre as obrigações fiscais que as empresas devem cumprir, destacam-se a emissão de notas fiscais, o recolhimento de impostos e contribuições, e a entrega de declarações fiscais e contábeis. A inobservância dos deveres contábeis e tributários pode resultar em multas e sanções, prejudicando também a imagem e a reputação da organização. Por outro lado, o cumprimento desses deveres pode oferecer benefícios, como a minimização de riscos fiscais e o aprimoramento da gestão empresarial, permitindo uma tomada de decisões mais assertiva e eficiente.

Os registros contábeis representam um sistema de detecção, registro, representação e controle de eventos gerenciais, e em menor escala, a avaliação de ativos e passivos ao fechar as contas. Eles buscam ser precisos e evitar manipulações. É crucial conciliar a necessidade de que os registros contábeis sejam eficazes como prova – uma demanda técnica, factual e, portanto, "natural", assim como jurídica – com a necessidade de controlar e atestar a veracidade das informações, combatendo a evasão fiscal que pode ocorrer no cumprimento da legislação tributária⁴.

A doutrina jurídica internacional enfatiza que os registros contábeis são exigidos no "próprio interesse" do empresário, visando a "evitar a insolvência e o fracasso"⁵. Esse dever de registro é compreendido como uma obrigação pessoal, na qual o empresário realiza o processo de registro contábil para evitar prejuízos

1. Cfr. SÁNCHEZ GUILLÉN, 2003. No âmbito do Direito Tributário, a distinção entre os conceitos de dever e obrigação não é claramente estabelecida, sendo frequentemente aplicados de maneira indistinta pela legislação e doutrina ao tratar dos deveres contábeis. A exigência de manter a contabilidade está relacionada às diversas obrigações contábeis estipuladas nas normas dos impostos específicos.

2. Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, 2009, p. 31-32.

3. Cfr. GRAU, 1982. O caráter obrigatório do registro contábil é um dever legal, e não uma obrigação legal. Vale ressaltar que o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e consiste na necessidade imposta por lei para que uma pessoa observe um determinado comportamento. Por outro lado, a obrigação representa uma relação jurídica, na qual uma pessoa (ou mais) pode exigir de outra (ou outras) a realização de um desempenho específico. Assim, apenas no âmbito do direito positivo é possível identificar qualquer dever legal como um dever obrigatório.

4. Cfr. LOPO MARTINEZ, 2022.

5. Cfr. AULETTA; SALANITRO; MIRONE, 2015, p. 27-30.

decorrentes da falta de um controle eficiente. De forma mais abrangente, entende-se que o dever legal de manter a contabilidade atende a três interesses: (i) o interesse do empreendedor, permitindo que ele conheça a situação financeira do negócio a qualquer momento; (ii) o interesse das partes envolvidas, como credores; e (iii) o interesse do Estado e das autoridades públicas, possibilitando a verificação da real situação financeira da empresa⁶.

O objetivo deste artigo é abordar os deveres contábeis e tributários, dividindo a discussão em duas partes: inicialmente, serão apresentados os deveres contábeis de forma geral e, posteriormente, serão analisados os deveres tributários com natureza contábil. Neste contexto, é importante esclarecer alguns conceitos na linguagem jurídica: (i) a contabilidade refere-se ao sistema integrado, sistemático e contínuo de documentação das atividades comerciais; (ii) o lançamento contábil corresponde à ação do agente que resulta em uma declaração escrita e vinculativa da verdade, revelando informações comerciais; (iii) o registro contábil é o documento individual que contém o lançamento em questão.

2 DEVERES CONTÁBEIS

Os deveres contábeis representam obrigações que as empresas precisam cumprir, como a escrituração de livros, que é uma responsabilidade do empresário e da empresa em relação ao registro de suas atividades econômicas. Esses deveres, exigidos pela legislação comercial e das sociedades anônimas, demandam que as empresas realizem um trabalho ético e competente na representação fidedigna dos fenômenos contábeis⁷. A contabilidade, considerada a linguagem universal dos negócios, funciona como o instrumento (possivelmente o único) capaz de capturar a realidade concreta dos atos e transações econômicas. Além disso, ela processa essas informações e comunica os fatos de natureza patrimonial, contribuindo para a compreensão da realidade patrimonial das entidades envolvidas.

6. Cfr. MENTI, 1997, p. 74. A responsabilidade de manter registros contábeis, no âmbito do direito tributário, incumbe ao contribuinte, com o propósito de fornecer evidências prévias dos elementos que compõem a base de cálculo da renda tributável. Desse modo, essa obrigação está relacionada à relevância que os registros contábeis têm perante as autoridades fiscais.

7. No Brasil, a regulamentação da contabilidade ocorre principalmente por meio do Código Civil (CC), a partir do art. 1.179, e da Lei das Sociedades Anônimas (LSA), Lei n. 6.404/1976, juntamente com suas emendas. Além disso, a legislação contábil também se fundamenta nas normas emitidas por órgãos do setor, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e nas diretrizes estabelecidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), especialmente em seus pronunciamentos, revisões e orientações, que seguem as normas internacionais IFRS.

2.1 Dever de escrituração contábil

É importante destacar que a contabilidade difere do registro contábil, que representa uma das práticas da contabilidade e consiste na elaboração de relatórios, livros e demonstrações financeiras que refletem as mudanças nos ativos de uma entidade. O registro contábil possui pelo menos dois significados facilmente identificáveis: o primeiro refere-se ao ato (ou procedimento) de efetuar os lançamentos contábeis nos livros, e o segundo, de forma simplificada, diz respeito ao produto desse registro, ou seja, aos próprios livros e demonstrações financeiras.

Esse dever fundamental do empresário tem origem no interesse do próprio empresário, que se estende em benefício de todos os participantes do mercado, incluindo o Estado, por diversas razões, entre as quais se destacam os impostos, que, apesar de sua importância, não são os aspectos mais fundamentais⁸. De fato, considerando sua essência ou base última, pode-se afirmar que o dever típico das empresas de manter uma documentação geral e contabilidade e elaborar contas anuais é um dever público legal cuja base está na promoção do correto funcionamento do sistema de economia de mercado. Esse dever geral de proteção abrange tanto os operadores econômicos envolvidos quanto as autoridades públicas em geral⁹.

Os registros contábeis devem ser verificáveis e exigem provas documentais, como contratos, faturas, notas de entrega, escrituras, entre outros, para respaldar os registros. No entanto, existem lançamentos baseados em avaliações subjetivas que não podem ser verificáveis objetivamente. Como pré-requisito essencial, o empresário é obrigado a documentar adequadamente todas as circunstâncias da empresa, mesmo que algumas delas não tenham impacto direto ou apenas um impacto indireto no patrimônio ou nas finanças da organização. Isso ocorre porque a documentação geral serve tanto como base quanto como fonte de informação para proprietário, acionistas e terceiros interessados no bom funcionamento da empresa (credores, investidores, funcionários, autoridades públicas).

O sistema de registros contábeis comerciais engloba o conjunto de livros e documentos de apoio que o comerciante deve manter para conhecer e divulgar, com clareza e precisão, suas operações e o estado de seu patrimônio. Em essência, esse sistema deve ser apresentado como um registro ordenado e sistemático

8. Cfr. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, 2001, p. 11-13.

9. Cfr. RÖHLE; WIEGMANN, 2018, p. 1-3.

em livros e documentos relacionados à atividade comercial dos comerciantes, em sentido amplo.

Como obrigação legal, a escrituração contábil é de responsabilidade do empresário. Para as empresas comerciais, os gerentes assumem a responsabilidade de manter a contabilidade atualizada. Salvo prova em contrário, presume-se que a pessoa que realizou os registros contábeis tenha sido autorizada pelo empresário. Entretanto, o fato de uma pessoa autorizada ser encarregada da contabilidade não exime o empresário de sua responsabilidade. Além do dever de manter registros contábeis, existem outras obrigações, como preservar, consolidar e verificar as contas. Essas obrigações serão abordadas a seguir, considerando suas importantes implicações na área tributária.

2.2 Dever de conservação contábil

Os livros e registros contábeis devem ser mantidos em ordem. No entanto, como às vezes é necessário revisar informações antigas, recomenda-se preservar os livros e contas anuais auditados por tempo indeterminado, bem como contratos de longo prazo e cópias de segurança dos registros contábeis. Os empresários têm o dever de conservar os livros contábeis obrigatórios e outros documentos complementares durante o período estabelecido por lei.

A responsabilidade de manter os registros contábeis não termina quando o empresário deixa de exercer sua atividade, seja por encerramento do negócio ou falecimento. A legislação destaca a obrigação do empresário de conservar os documentos comprobatórios relacionados ao seu empreendimento. Nesse sentido, dois tipos de documentos comprobatórios dos registros contábeis podem ser diferenciados: (i) o documento comprobatório específico para cada transação e (ii) o documento comprobatório geral para um lançamento contábil recapitulativo¹⁰.

No caso de fusão por incorporação ou formação de uma nova empresa, cabe à empresa absorvente ou continuadora conservar a contabilidade das empresas dissolvidas. Se uma sociedade for dissolvida, os liquidantes são obrigados a cumprir as normas contábeis, um dever que persiste durante todo o processo de liquidação e se encerra após a devida conservação dos registros e demais documentos contábeis.

O dever de preservar a documentação comercial e contábil não é apenas um complemento à escrituração contábil, mas uma parte fundamental dela. De fato,

10. O art. 1.194 do Código Civil (CC) estabelece que o empresário e a empresa empresarial têm a obrigação de preservar os documentos contábeis, desde que não tenha ocorrido a prescrição ou a decadência em relação aos atos neles registrados.

seria contraditório e incoerente com as funções e objetivos da escrituração contábil impor tal dever sem a correspondente obrigação de conservar os resultados obtidos, pois estes podem ter implicações e utilidades futuras¹¹.

No que diz respeito à informatização da contabilidade e dos processos de registro, é relevante destacar que os livros e registros contábeis, de acordo com as normas do direito comercial, podem ser realizados por meio de procedimentos automatizados. Levando em consideração a legislação fiscal, as demandas de informatização das empresas modernas também são contempladas, possibilitando o uso de tecnologia da informação em conformidade com os princípios de contabilidade e a manutenção de registros para fins fiscais¹².

A eliminação de registros contábeis antes do término do período de conservação legal estabelecido é equivalente à falta de preservação desses registros. Existe um debate sobre se a obrigação de conservação se aplica somente aos registros contábeis obrigatórios, mencionados ou não, ou também aos registros facultativos. Por precaução, parece adequado preservar todos os registros contábeis vinculados ao reconhecimento legal do fato gerador do tributo e os elementos necessários para determinar a base de cálculo do imposto. Os registros contábeis também devem ser mantidos em caso de encerramento da atividade empresarial. No entanto, persiste a discussão se, na ocorrência de uma transferência de empresa, os registros contábeis devem ficar com o cedente ou ser transferidos ao adquirente¹³.

2.3 Dever de consolidação contábil

Levando em conta que a contabilidade fornece informações sobre os aspectos econômicos e financeiros de uma empresa, a elaboração de balanços consolidados é fundamental na gestão de grupos empresariais. Para que as informações apresentadas mantenham sua relevância e análise, é necessário compreender a realidade financeira do grupo como um todo, consolidando as diferentes situações financeiras de cada uma das empresas que o compõem¹⁴.

Em decorrência do dever de consolidar as contas anuais dos grupos empresariais, a empresa controladora é responsável por elaborar as contas anuais consolidadas e o relatório de gestão, conforme estabelecido na legislação. A obrigação de consolidação é expressamente imposta à empresa controladora

11. Cfr. ALONSO ESPINOSA, 2009, p. 19.

12. Cfr. ANGULO CASCÁN; CAYÓN GALIARDO, 2004, p. 190.

13. Cfr. DI ERMANN, 2008, p. 96.

14. Cfr. MARTÍN RODRÍGUEZ, 2016, p. 70-71.

pela disposição mencionada. Dessa forma, a controladora assume a obrigação estabelecida, sem prejuízo de que deverá incorporar os dados fornecidos pelas demais empresas do grupo¹⁵.

Os conceitos fundamentais da obrigação de elaborar contas consolidadas são o "conceito de gestão unitária" e o "conceito de controle". De acordo com o "conceito de gestão unitária", os representantes legais de uma empresa são obrigados a elaborar contas consolidadas quando a empresa matriz possui interesse em uma ou mais empresas às quais está vinculada por gestão unitária. As empresas incluídas na estrutura de consolidação (subsidiárias) devem ser aquelas em que a empresa-mãe possui participação significativa.

Já o "conceito de controle" exige a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas se, em relação a um empreendimento (subsidiária), uma empresa (controladora) detém a maioria dos direitos de voto, possui o direito de nomear ou destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração ou fiscalização, ou exerce influência decisiva, em virtude de um acordo de controle ou de disposição estabelecida no contrato social da subsidiária.

2.4 Dever de verificação contábil

A função da auditoria envolve a análise e verificação dos documentos contábeis com o objetivo de emitir um relatório para terceiros¹⁶. Um elemento fundamental para garantir a regularidade da contabilidade é a realização de auditorias, que podem ser opcionais ou obrigatórias.

A verificação da correta representação dos fatos gerenciais nos registros contábeis deve incluir, necessariamente, uma análise desses fatos, bem como uma avaliação das demonstrações financeiras que não sejam resultado apenas de lançamentos contábeis. No entanto, a auditoria possui limites, que vão além da hipótese de ilegalidade das transações – como, por exemplo, a identificação de fatos condenáveis diretamente perceptíveis a partir dos documentos analisados¹⁷. O auditor não tem a obrigação de investigar além da hipótese de

15. Cfr. JIMÉNEZ SÁNCHEZ; DÍAZ MORENO, 2013.

16. Cfr. PORRAS GARCÍA, 2001, p. 82. A principal função da auditoria é permitir que os agentes econômicos tomem decisões com base nas informações fornecidas pelas empresas. Para isso, a auditoria deve seguir critérios que garantam objetividade e imparcialidade. Sua função é conferir credibilidade às informações divulgadas, especialmente para terceiros que não têm capacidade de interferir no processo de elaboração dessas informações.

17. Cfr. MUÑOZ SABATÉ, 2014, p. 130-131. O auditor tem como objetivo emitir uma opinião com base nos elementos que pode examinar. Nos casos em que existam indícios, ele poderá apontar apenas probabilidades ou cenários. A auditoria não tem como foco principal identificar fraudes, porém, o auditor não pode ignorá-las caso as detecte durante a aplicação de seus

ilegalidade das transações, ou seja, os fatos condenáveis que podem ser identificados diretamente nos documentos. Portanto, não é necessário verificar a conformidade legal dos contratos e atos subjacentes aos fatos gerenciais. Ademais, é importante destacar que, para uma verificação contábil adequada, basta realizar um estudo "amostral" das operações contábeis, uma vez que a auditoria não tem como objetivo analisar todas e cada uma das operações realizadas.

O relatório de auditoria¹⁸ é uma declaração qualificada sobre a precisão das demonstrações financeiras, e, portanto, não constitui uma garantia absoluta em relação à exatidão dessas demonstrações. As verificações realizadas pelo auditor quanto à regularidade das contas e ao correto registro dos eventos operacionais nos registros contábeis têm como objetivo expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, e não fornecer um parecer sobre a exatidão do lucro tributável declarado.

3 DEVERES TRIBUTÁRIOS CONTÁBEIS

O contribuinte tem deveres contábeis para fins tributários, que consistem em obrigações formais estabelecidas pela administração tributária. Esses deveres abrangem ações, omissões e suportes necessários para a aplicação dos impostos, sem envolver diretamente uma obrigação pecuniária. Além da responsabilidade de manter os livros, o conjunto de obrigações contábeis para fins fiscais inclui a apresentação de declarações ou liquidações de impostos, coleta e fornecimento de informações e registros contábeis e facilitação de inspeções e verificações pela administração tributária.

Os contribuintes sujeitos à obrigação de manter a contabilidade são aqueles que atendem às condições factuais correspondentes estabelecidas legalmente. A responsabilidade de manter a contabilidade prevista na legislação fiscal faz parte das obrigações impostas ao contribuinte visando ao cumprimento da obrigação fiscal.

Juntamente com as obrigações fiscais formais específicas, elas abrangem a apresentação de declarações e autoavaliações, manutenção de livros e

procedimentos técnicos. O objetivo é verificar se as demonstrações financeiras apresentadas refletem adequadamente a realidade da entidade em questão.

18. Cfr. ARIAS DE SALTARÍN, 2010, p. 23-30. O relatório de auditoria é um documento primordialmente contábil, no qual o auditor apresenta o escopo, a natureza e os resultados de seu exame. Nele, o profissional expressa sua opinião, como especialista independente, a respeito das demonstrações financeiras, transações ou atividades que foram objeto da auditoria. A estrutura dos relatórios de auditoria costuma ser similar, independentemente de se tratar de empresas privadas ou entidades públicas.

registros contábeis, elaboração e emissão de notas fiscais, certificação de retenções realizadas pelos contribuintes e comprovação dos pagamentos efetuados. A manutenção de registros e a documentação contábil são elementos essenciais para a auditoria das operações das empresas. Os registros feitos nas contas são frequentemente o meio de prova para a comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo. As regras legais que exigem registros contábeis possuem uma dupla função: (i) impor deveres instrumentais; (ii) estabelecer prescrições legais de elementos contábeis que auxiliam na determinação do fato gerador do tributo.

Dentro das obrigações tributárias que podem ser impostas aos contribuintes, existe uma lista de obrigações de natureza contábil aplicáveis aos empresários e profissionais. Essas obrigações, no caso dos empreendedores, derivam de suas atividades comerciais.

3.1 Dever de emissão de nota fiscal

No âmbito do sistema tributário, a nota fiscal adquire relevância e eficácia, conforme o imposto em que está regulamentada. Em qualquer caso, é um aspecto fundamental na gestão tributária, uma vez que todas as demais obrigações e deveres impostos aos contribuintes se fundamentam na existência dos direitos de faturamento¹⁹. É verdade que se trata de um dos deveres mais onerosos para empresários e profissionais, mas também é inegável que é o ponto de partida dos mecanismos atuais de gestão tributária.

A nota fiscal possui uma função triplíce: (i) serve como meio de informação fiscal, (ii) instrumento para o exercício de direitos de cobrança, e (iii) direitos de dedução. Torna-se importante como prova essencial de determinadas despesas ou deduções, destacando sua relevância nos impostos sobre valor adicionado, em que a fatura possui uma dupla e importante finalidade. Por um lado, tem o objetivo de servir como instrumento pelo qual o imposto é repassado à pessoa para quem a operação tributável é realizada e, por outro lado, também atua como meio para comprovar o direito à dedução de contribuições a montante e dedutíveis²⁰. O dever de emissão da nota fiscal apresenta diversas manifestações,

19. A fatura e a nota fiscal são dois documentos com propósitos distintos, apesar de muitas vezes serem usados de forma complementar. A nota fiscal é um documento obrigatório e fiscal, que comprova a transferência de propriedade sobre um bem ou uma atividade comercial prestada por uma empresa e uma pessoa física ou outra empresa. Já a fatura é um documento contábil destinado a comprovar a existência de uma operação de compra e venda mercantil ou uma prestação de serviço.

20. Cfr. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, 1986, p. 22.

como o dever de emitir certos documentos, entregá-los ao destinatário da transação, mantê-los e retificá-los, se necessário.

3.2 Dever de fundamentar as deduções da base tributária

As obrigações de comprovação documental estabelecidas por lei dizem respeito à necessidade de apresentar provas, documentos comprobatórios ou evidências de determinados fatos contábeis, estipuladas como obrigações objetivas de cumprimento para usufruir de um tratamento fiscal específico.

Para que uma despesa seja dedutível do imposto, é preciso atender aos seguintes critérios: (i) ser necessária para a obtenção da receita; (ii) cumprir o requisito de efetividade, ou seja, a despesa deve ter sido realmente incorrida; (iii) ser devidamente registrada na contabilidade; (iv) estar devidamente justificada ou passível de justificação²¹.

Trata-se, portanto, de um dever de comprovação contábil estabelecido pelo legislador, visando a, principalmente, assegurar e pré-constituir um meio de prova contábil eficiente²². Dessa forma, o legislador também indica antecipadamente qual o meio de prova contábil mais adequado para comprovar determinados fatos contábeis, e aquele que é comumente aceito. Assim, no que se refere às despesas dedutíveis, a apresentação da nota fiscal não pode ser substituída por um simples registro contábil, sendo necessária a comprovação completa de que tais despesas foram efetivamente realizadas²³.

Deve-se considerar que, em princípio, nenhuma limitação pode ser imposta à comprovação de fatos favoráveis ao contribuinte. Nessa perspectiva, a exigência da nota fiscal como único documento probatório válido pode ser criticada, uma vez que implica uma limitação drástica dos meios de prova contábil.

21. Requisitos para o exercício do direito à dedução: (i) formal, deve ser emitido de acordo com as regras apropriadas, contendo os dados mínimos; (ii) material, deve estar relacionado à renda, ser real ou ter sido efetivamente incorrido – devem ser contabilizados, justificados e necessários para a atividade para a qual são destinados a serem deduzidos; (iii) comprovação, basicamente por meio de uma fatura ou outros documentos (MEDINA JIMÉNEZ, 2016, p. 63).

22. É responsabilidade do contribuinte garantir a dedutibilidade dos custos e despesas. Na prática, essa prova não pode ser fornecida apenas com base em registros contábeis. A documentação contábil por si só não protege o contribuinte de disputas sobre a relevância dos custos e despesas. Na mesma linha, as autoridades fiscais também não devem basear seu julgamento apenas no fato de que as contas mostram a natureza das transações e seu valor, especialmente quando não há outras evidências que garantam que as despesas estejam relacionadas com a atividade empresarial. Cfr. MAURO, 1998, p. 377.

23. Cfr. MENTI, 2011b, p. 1.174-1.175.

Essa restrição limita significativamente o alcance da regra geral nessa área e viola o direito à liberdade de comprovação²⁴.

3.3 Dever de apresentação de declarações tributárias

A obrigação de apresentar declarações de impostos é estabelecida pelos regulamentos específicos de cada imposto. Do ponto de vista probatório, as declarações do contribuinte desempenham um papel de iniciativa processual, conforme o princípio declarativo que governa a apuração dos fatos pela Administração. Elas possuem uma função probatória na forma de testemunho do contribuinte, ainda que seu uso como meio de prova não seja comparável à confissão. No entanto, o documento é relevante devido à sua presunção de veracidade.

Os contribuintes são responsáveis por fornecer informações contábeis necessárias para estabelecer os fatos relevantes à tributação. As partes envolvidas devem declarar os fatos de forma completa e verdadeira, fornecendo informações adicionais, se necessário. Assim, o dever de informação pode ser classificado como um dever geral de cooperação. Esses deveres de cooperação não implicam obrigações ou ônus de prova, mas sim complementam os deveres de investigação da Administração. Eles servem como auxílio ao princípio da investigação e caracterizam a parte envolvida como um “assistente de investigação” da autoridade fiscal²⁵.

É presumido que as declarações fiscais sejam verdadeiras, ou seja, há uma presunção legal refutável de veracidade dessas declarações. Omissões, erros e irregularidades nas contas podem levar a Administração a desconsiderar a presunção de veracidade da declaração, uma vez que tais anomalias comprometem a credibilidade das contas, e, consequentemente, a receita determinada por elas pode não corresponder à receita efetivamente obtida. A confiabilidade dos livros e registros contábeis, bem como dos documentos comprobatórios, é crucial para validar os rendimentos declarados. A presença de omissões, alterações nos valores declarados ou simulações de transações invalida as contas como base para a determinação do lucro tributável²⁶.

3.4 Dever de facilitar e tolerar inspeções fiscais contábeis

Pessoas físicas e jurídicas são obrigadas a fornecer à Administração Tributária dados, relatórios, registros e recibos com implicações fiscais relacionados ao

24. Cfr. ROMERO PLAZA, 2015, p. 182-183.

25. Cfr. SCHMIDT, 1998, p. 141.

26. Cfr. LOPES, 2015, p. 85.

cumprimento de suas obrigações fiscais ou decorrentes de relações financeiras ou profissionais com outros contribuintes. O contribuinte assume obrigações de cumprir atos específicos ou adotar comportamentos em sua relação com a Administração.

Essas obrigações formais não têm papel direto na comprovação de um fato, mas seu cumprimento pode esclarecer fatos, auxiliando a Administração em suas tarefas de verificação e investigação fiscal²⁷. Tais deveres de cooperação, no entanto, não são ilimitados, assim como a autoridade no exercício dos poderes fiscais é restrita pela proteção constitucional dos direitos fundamentais. Entre esses direitos, estão o direito à inviolabilidade do domicílio, à privacidade pessoal e familiar, ao sigilo das comunicações, à proteção judicial efetiva e ao devido processo legal, além dos limites derivados dos princípios gerais do direito e do princípio da proporcionalidade.

O critério de proporcionalidade exige que sejam feitos apenas pedidos razoáveis que atendam ao objetivo do regulamento, isto é, a aplicação rigorosa dos impostos. O não cumprimento dessa obrigação de responder aos pedidos de informação pode ser considerado uma infração fiscal, caso o infrator, devidamente notificado, realize ações destinadas a atrasar, dificultar ou obstruir o desempenho da Administração no cumprimento de suas funções. Isso inclui condutas como resistência, obstrução, recusa de colaborar com a Administração Fiscal, descumprimento de exigências devidamente notificadas, como a entrega ou exame de documentos e registros nas contas, programas e sistemas operacionais com o objetivo de facilitar a atividade fiscal.

3.5 Dever de adotar uma contabilidade eletrônica

À medida que a internet e a digitalização se tornam cada vez mais presentes em nosso cotidiano, a administração tem adotado meios eletrônicos e digitais para substituir os métodos tradicionais na preparação das tarefas instrumentais. O papel é cada vez menos utilizado, enquanto os meios eletrônicos e as transmissões *on-line* de declarações tornam-se predominantes. Os documentos eletrônicos passam a ser utilizados como provas para fins de fiscalização e arrecadação de impostos. A principal base física desses documentos é a rede, ambiente no qual são estabelecidos os deveres instrumentais eletrônicos relacionados à

27. Cfr. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, 2007, p. 167.

contabilidade e à conformidade factual: documento contábil eletrônico que serve como meio de prova do fato gerador tributário²⁸.

No que se refere aos documentos eletrônicos, seu poder probatório é elevado, especialmente quando elaborados seguindo padrões digitais de segurança e confiabilidade. Os avançados padrões de segurança digital utilizados na transmissão em rede garantem a inviolabilidade do conteúdo e asseguram que a mensagem seja enviada pelo remetente e recebida pelo destinatário. Assim, a integridade, a confidencialidade e a autenticidade do documento eletrônico são preservadas. Nesse contexto, a prova oriunda de um instrumento eletrônico assinado digitalmente pelo sistema de chave pública e reconhecido por um certificado digital possui forte valor para convencer o julgador, e, portanto, é capaz de constituir o fato gerador legal.

A escrituração contábil digital visa a substituir os livros contábeis tradicionais por documentação eletrônica. Trata-se de uma nova forma de registrar os eventos contábeis das empresas, integralmente de maneira eletrônica. Os livros contábeis convencionais são substituídos por programas de computador, com *layouts* e linguagens padronizados para todas as empresas. O sistema tributário está sendo impactado pela crescente influência da internet, que opera com novos padrões de comunicação, armazenamento e transmissão de informações contábeis.

Os benefícios dos procedimentos de escrituração contábil digital são diversos: facilitam o monitoramento e as auditorias realizadas pela Administração; proporcionam agilidade e rapidez no processo contábil para os empresários; otimizam a forma de armazenar informações, ocupando menos espaço; e garantem rapidez na transmissão dos dados fiscais do contribuinte quando solicitados.

Os deveres instrumentais são classificados conforme constituam ou não uma obrigação fiscal. No caso em que o indivíduo produz uma obrigação instrumental que formaliza a relação tributária por meio de uma declaração, denomina-se "declaração de fato gerador de imposto". Quando o procedimento eletrônico é utilizado, torna-se um "dever instrumental eletrônico". Os documentos eletrônicos podem ser empregados como mecanismos para a constituição da obrigação tributária.

28. O sistema jurídico fiscal, seguindo esse caminho, criou várias funções instrumentais eletrônicas preparadas em linguagem informática e transmitidas *on-line*. Com a revolução eletrônica e a proliferação dos computadores, o meio eletrônico tomou o espaço do papel como dever instrumental de formação de fatos. Cfr. JANINI, 2014, p. 132-133.

4 CONCLUSÃO

O dever de escrituração contábil é uma obrigação legal associada ao *status* de empresário, visando a proteger melhor os interesses envolvidos na entidade. Alguns consideram esse dever como um "dever público", resultado do interesse público protegido, enquanto outros o veem como um ônus, prevalecendo o interesse próprio do empresário, com possíveis consequências negativas pelo descumprimento, mas sem que terceiros possam exigir o cumprimento.

A manutenção regular da contabilidade possui um interesse triplo: (i) o interesse do comerciante *lato sensu*, para conhecer a situação do negócio a todo momento; (ii) o interesse das pessoas com quem o comerciante tem negócios; (iii) o interesse do Estado e dos órgãos públicos. Entre os deveres contábeis com implicações probatórias estão: (i) registrar, (ii) preservar, (iii) consolidar e (iv) verificar (auditoria).

Os deveres tributários em matéria contábil exigem que o contribuinte forneça informações sobre o fato gerador, que somente o contribuinte conhece em sua totalidade e que são essenciais para a quantificação da dívida tributária. A verificação e investigação do fato gerador, que demanda o cumprimento do dever de manter a contabilidade, deve ser realizada por meio do exame de documentos, livros, registros, faturas e lançamentos contábeis, além da inspeção de bens, elementos, transações e outras informações relevantes.

O conhecimento desses deveres é fundamental para que os gestores tomem decisões conscientes e planejadas, visando à melhor gestão dos recursos financeiros da empresa. A compreensão e o cumprimento desses deveres são imprescindíveis para o sucesso das empresas e para a prevenção de problemas fiscais.

Os deveres mencionados neste artigo possuem relevância no contexto do direito tributário, pois a manutenção de registros contábeis atualizados e organizados assegura a transparência das informações financeiras empresariais e o atendimento às obrigações fiscais. Ademais, a disponibilização de dados precisos e concretos a respeito das atividades econômicas é crucial para a efetividade da arrecadação tributária e o enfrentamento à evasão fiscal. Dessa forma, os deveres contábeis e tributários atuam de maneira complementar, sendo imprescindível que as empresas observem ambos para garantir a clareza de suas informações financeiras e prevenir complicações com a fiscalização.

5 REFERÊNCIAS

ANGULO CASCÁN, A.; CAYÓN GALIARDO, A. **La administración fiscal electrónica**. Madrid: Marcial Pons, 2004.

- ARIAS DE SALTARÍN, L. **Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal: auditorías forenses**. Bogota: Grupo Editorial Ibáñez, 2010.
- AULETTA, G.; SALANITRO, N.; MIRONE, A. **Diritto commerciale**. Milano: Giuffrè Editore, 2015.
- BERMÚDEZ GÓMEZ, H. **Subsistema documental de la contabilidad**. Colombia, 2012.
- CAPOLUPO, S. **Manuale dell'accertamento delle imposte**. Assago: Wolters Kluwer, 2015.
- DI ERMANNIO, B. **Diritto della Contabilità delle Imprese**. Torino: UTET Giuridica, 2008. v. 1: Scritture Contabili.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L. **Manual de derecho mercantil contable**. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi, 2009.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. **El I.V.A.: la factura y su anotación contable** (análisis práctico). Barcelona: Bosch, 1986.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. **El deber de contabilidad en derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- GÓMEZ MOURELO, C. Obligaciones de documentación y declaración en operaciones vinculadas y consecuencias de su incumplimiento. Estudios financieros. **Revista de Contabilidad y Tributación**: Comentarios, casos prácticos, n. 339, p. 5-58, 2011.
- GRAU, E. R. Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 77, 1982.
- JANINI, T. C. **Direito tributário eletrônico**: SPED e os direitos fundamentais do contribuinte. Curitiba: Juruá, 2014.
- JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G. J.; DÍAZ MORENO, A. **Lecciones de derecho mercantil**. Madrid: Tecnos, 2013.
- LOPES, C. M. da M. O papel da contabilidade e a prova nos crimes de natureza fiscal. **Revista do Centro de Estudos Judiciários**, v. 1, p. 63-85, 2015.
- LOPO MARTINEZ, A. **Prueba contable en el Derecho tributario**. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. **El concepto de grupo en el derecho tributario y mercantil contable**: cuestiones pendientes de resolver. Granada: Universidad de Granada, 2016.
- MAURO, B. Disciplina fiscale degli interessi passivi, inerenza del costo e onere della prova. **GT – Rivista de Giurisprudenza Tributaria**, n. 4, 1998.
- MEDINA JIMÉNEZ, A. Fraude en el IVA: ¿cuándo nace el derecho a la deducción? ¿qué es el destino previsible? **Actum fiscal**, n. 118, p. 105-110, 2016.
- MENTI, F. **Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi**. Padova: CEDAM, 1997.
- MENTI, F. La relazione di revisione sul bilancio e la documentazione dei costi deducibili. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 3, 2011a.

MENTI, F. L'ammortamento dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e l'obbligo di conservare le scritture e la documentazione contabile. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 6, 2011b.

MUÑOZ SABATÉ, L. **Diccionario enciclopédico de probática**. Madrid: La Ley, 2014.

RACUGNO, G. **L'ordinamento contabile delle imprese**. Torino: G. Giappichelli, 2002.

RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M. **La prueba en derecho tributario**: formación y pre-constitución de la prueba en derecho tributario. Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2007.

RÖHLE, H.-J.; WIEGMANN, T. **Rechnungswesen für Steuerberater**. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2018.

ROMERO PLAZA, C. **Prueba y Tributos**. Valencia: Tirant lo Blanc: Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, 2015.

SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D. **La contabilidad como prueba en el procedimiento de inspección de los tributos**. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2003.

SCHMIDT, M. **Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht**. Berlin: Duncker und Humblot, 1998.

OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E A TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E PELA CSLL: ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS

Bruna Herdina Comitti

Advogada e contabilista. MBA em Auditoria Integral (UFPR). Especialista em Direito Tributário (IBET/PR) e Empresarial (FIEP/PR). Mestranda em Direito Tributário (FGV/SP).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O tratamento tributário das subvenções 3 O tratamento contábil das subvenções 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O presente estudo busca identificar as consequências tributárias dos incentivos e benefícios concedidos no âmbito do ICMS, de forma a analisar não somente a interpretação do disposto na legislação tributária, mas também o que se entende por subvenção governamental de forma mais ampla, a partir de uma abordagem contábil, com o intuito de trazer a melhor interpretação das normas, os pontos de convergência entre elas e de orientar a melhor conduta para tributação (ou não) pelo IRPJ e CSLL.

PALAVRAS-CHAVE: Incentivos fiscais. ICMS. Contabilização e tributação.

1 INTRODUÇÃO

A tributação de benefícios e incentivos fiscais de ICMS há tempos é objeto de controvérsia e de insegurança jurídica na seara tributária.

Anos atrás, com o intuito de colocar fim à chamada "Guerra Fiscal" entre os Estados da Federação, em vista da concessão de inúmeros incentivos fiscais sem a aprovação do Confaz (em desrespeito aos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 24/1975¹,

-
1. "Art. 1º – As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
Art. 2º – Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.
[...]

e ao art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal Brasileira²), foi publicada a Lei Complementar n. 160/2017.

A referida Lei Complementar n. 160/2017 previu mecanismos para a remissão de créditos tributários decorrentes de incentivos fiscais instituídos em desacordo com a Lei Complementar n. 24/1975, bem como a possibilidade de reinstituição e convalidação desses benefícios, mediante o cumprimento dos requisitos previstos na legislação, os quais, na sequência, foram regulamentados pelo Convênio ICMS n. 190/2017 editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Além disso, fora incluído o § 4º no art. 30 da Lei n. 12.973/2014³, que buscou encerrar a discussão sobre a distinção dos diferentes incentivos e benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS entre subvenção para investimento e para custeio, para uniformizar o entendimento de que todos devem ser considerados como subvenções para investimento, para fins de determinação do lucro real.

No âmbito contábil, o tema de subvenções entrou na legislação por intermédio da publicação da Lei n. 11.638/2007, que objetivou a adequação aos padrões internacionais de contabilidade. Já as definições e os critérios de contabilização e reconhecimento das subvenções governamentais são objeto do Pronunciamento Técnico n. 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), desde 2008.

Neste contexto, a identificação das consequências tributárias dos incentivos e benefícios concedidos no âmbito do ICMS exige não somente a interpretação do disposto na legislação tributária, mas também a compreensão do

§ 2º – A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes."

2. "Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

§ 2º – O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII – cabe à lei complementar: [...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

3. "Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: [...]

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar n. 160, de 2017)."

que se entende por subvenção governamental de forma mais ampla, a partir de uma abordagem contábil, com o intuito de trazer a melhor interpretação das normas, os pontos de convergência entre elas e de orientar a melhor conduta para tributação (ou não) pelo IRPJ e pela CSLL.

2 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS SUBVENÇÕES

No âmbito federal, a discussão acerca dos reflexos tributários dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, mais precisamente em relação ao IRPJ e à CSLL, é antiga.

Originariamente, o tema das "subvenções" surgiu no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei n. 4.320/1964, que estatuiu normas de Direito Financeiro e assim dispôs em seu art. 12: "consideram-se subvenções as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril".

Mais especificamente, para fins tributários, foi previsto no art. 44, IV, da Lei n. 4.506/1964, que as subvenções correntes para custeio ou operação integram a receita bruta operacional, sendo recebidas por pessoas jurídicas de direito público, privado ou por pessoas naturais:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional: [...]

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Ou seja, considerando-se as subvenções para custeio parte integrante das receitas da entidade, elas devem, como regra, compor o resultado tributável da pessoa jurídica⁴.

Após, o Decreto-lei n. 1.598/1977 atribuiu tratamento distinto às subvenções para investimento quanto à dispensa da tributação quando registradas em conta de reserva de capital:

4. NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telírio Pinto. Subvenção para investimento: caráter interpretativo da Lei Complementar 160/2017. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 29, p. 74, abr./jun. 2021.

Art. 38 – [...]

§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Seguindo o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei 1.598/1977 acima transcrito, as subvenções para investimento, ainda que integrantes da receita bruta do beneficiário, poderiam ser excluídas na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos estabelecidos em seus incisos; dentre os quais, o registro do valor correspondente às subvenções para investimento em conta de reserva de capital⁵.

Assim sendo, em exame à referida legislação, foi divulgado, pela Receita Federal do Brasil, o Parecer Normativo CST n. 2, de 02 de janeiro de 1978, que também reconheceu a não integração da subvenção para investimento à receita operacional da beneficiária.

Na sequência, sobreveio o Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro do mesmo ano, esclarecendo que os incentivos fiscais poderiam ser conceituados como subvenções para investimento ou como subvenções para custeio ou operação, sendo que, somente as subvenções para investimento é que não se sujeitariam à incidência dos tributos federais, desde que registradas contabilmente em conta de reserva de incentivos fiscais.

Segundo o referido Parecer, as subvenções para investimento caracterizam-se: (i) pela transferência de recursos com a intenção de aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (ii) pela efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

5. NAVES, Amanda Isaias. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei n. 12.973/2014. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, p. 13, 2016.

Explica Amanda Naves que o primeiro requisito, que trata da intenção do subvencionador, é o que diferencia as subvenções para investimento e as subvenções para custeio ou operação, complementando que:

Enquanto as subvenções para custeio ou operação têm como finalidade auxiliar a entidade a fazer frente às suas despesas correntes, as subvenções para investimento são destinadas, especificamente, à aplicação em bens ou direitos que tenham por objetivo a implantação ou expansão do empreendimento econômico.

A nota distintiva entre as duas modalidades de subvenção governamental é, portanto, a vinculação específica das subvenções para investimento, que não é exigida das subvenções para custeio ou operação⁶.

Desta feita, sendo a finalidade da subvenção característica de observância obrigatória, necessário o cumprimento do segundo requisito no tocante à destinação do subsídio ao investimento que o originou.

E, por fim, o terceiro requisito é via de consequência dos anteriores, exigindo que o beneficiário seja efetivamente o titular do investimento.

Assim, sendo observados tais requisitos, ainda que considerando que as subvenções para investimento integram o resultado não operacional da pessoa jurídica, autorizava-se que não fossem computadas na determinação do lucro real, desde que registradas como reserva de capital.

Anos depois, foi publicada a Lei n. 12.973/2014, que alterou a legislação tributária federal, para adequá-la às normas internacionais de contabilidade, prevendo, de forma idêntica ao art. 38, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598/1977, que:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I – absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
II – aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do *caput*, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subseqüentes.

6. NAVES, Amanda Isaias. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei n. 12.973/2014. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, p. 13, 2016.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o *caput* serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no *caput*, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do *caput*, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Da citada legislação, podemos extrair os requisitos para a sua aplicação: (i) como condição genérica para caracterização da subvenção para investimento, (a) a intenção do poder público em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; e (ii) como condição para a não tributação da subvenção para investimento, (a) a constituição de reserva de incentivos fiscais, de que trata o art. 195-A da Lei n. 6.404/1976, (b) a utilização da referida reserva unicamente para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros (com exceção da reserva legal) ou para aumento de capital, e (c) a não integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios (impossibilidade de distribuição aos sócios)⁷.

Nas palavras de Gustavo Froner Minatel e Guilherme Froner, “além da intenção do Estado ou do Distrito Federal em fomentar a implantação e expansão de empreendimentos, a legislação autoriza a exclusão dos valores subvencionados do lucro real e do resultado ajustado desde que não seja dada destinação diversa às ‘receitas’ de subvenção reconhecidas no resultado da entidade, isto é, desde

7. NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telírio Pinto. Subvenção para investimento: caráter interpretativo da Lei Complementar 160/2017. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 29, p. 77, abr./jun. 2021.

que não integrem a base de cálculo de dividendos obrigatórios nem sejam restituídos aos sócios mediante redução de capital⁸.

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, publicou a Instrução Normativa n. 1.515/2014, replicando o art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Logo em 2017, foi revogada pela Instrução Normativa n. 1.700, que previu em seu art. 198 os mesmos termos, exceto pela inclusão do § 7º que determinou:

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

[...]

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Assim, a dificuldade de interpretação da norma e a aplicação de restrições pelo fisco – que não se coadunam com o texto da lei – geraram uma grande quantidade de litígios envolvendo a tributação dos incentivos fiscais de ICMS, o que motivou o legislador a incluir o § 4º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, por intermédio da Lei Complementar n. 160/2017, que passou a considerar que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, convalidados na forma da lei, são subvenções para investimento, e, portanto, não computáveis na determinação do lucro real, quando registrados contabilmente como reserva de lucros. Vejamos o novel dispositivo:

Art. 30. [...] § 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para

8. MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. A (não) tributação das subvenções: desdobramentos do entendimento firmado pelo STJ. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-nao-tributacao-das-subvencoes-desdobramentos-do-entendimento-firmado-pelo-stj-por-gustavo-froner-minatel-e-guilherme-froner/>. Acesso em: 10 nov. 2022.

investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar n. 160, de 2017)

Desse parágrafo e da íntegra do art. 30, verifica-se que, de forma ampla, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, sendo vedada a exigência de outros requisitos ou condições além daqueles previstos em lei (conforme detalhado anteriormente) para que sejam assim caracterizados, e, conseqüentemente, para que gozem da dispensa do cômputo na apuração do lucro real (IRPJ e CSLL).

Inclusive, o parecer apresentado no âmbito do Projeto de Lei Complementar n. 54/2015, posteriormente convertido na Lei Complementar n. 160/2017, ressaltou a intenção de encerrar a discussão sobre a tributação dos incentivos e benefícios fiscais de ICMS:

Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos do ICMS com base em interpretações jurídicas equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

Nesse sentido, converge o entendimento de Marcos Vinicius Neder e Telírio Pinto Saraiva:

Adicionalmente, o *caput* do art. 30 não restringe qual seria o conceito de "subvenção concedida pelo poder público", apenas exemplificando que a subvenção poderá se materializar na forma de "isenção ou redução de impostos". Significa dizer que o termo "subvenção" deve ser entendido em sentido amplo, alcançando subsídios atrelados a qualquer espécie de tributo e que implique, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução ou eliminação, total ou parcial, de tributos⁹.

Em suma, o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 estabelece a necessidade do cumprimento de determinados requisitos para que as subvenções governamentais

9. NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telírio Pinto. Subvenção para investimento: caráter interpretativo da Lei Complementar 160/2017. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 29, p. 77, abr./jun. 2021.

não sofram a incidência do IRPJ e da CSLL, os quais são muito bem expostos pelo Professor Edison Carlos Fernandes no trecho transcrito abaixo:

(i) subvenção, ainda que na forma de isenção ou redução da carga tributária: transferência de recursos públicos, seja pelo lado da despesa pública (saída dos Cofres Públicos) seja pelo lado da receita pública (renúncia de ingresso aos Cofres Públicos); (ii) Subvenção para investimento: transferência de capital (art. 12, § 6º, da Lei n. 4.320, de 1964);

(iii) concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos: ressalve-se que, como explicado pela doutrina financista, não há como requerer “sincronia” entre a concessão da subvenção e a realização do investimento, importando acima de tudo a finalidade da norma concessiva da subvenção governamental; a par disso, não há qualquer exigência legal ou mesmo prática contábil no sentido de *vincular diretamente* os recursos públicos recebidos a título de subvenção governamental ao investimento realizado ou a realizar;

(iv) deliberação pelos sócios da pessoa jurídica beneficiada com a subvenção governamental sobre a destinação do seu montante para a conta de reserva de incentivos fiscais (reserva de lucros), no patrimônio líquido e, com isso, a não distribuição como dividendos desse valor¹⁰.

Isto é, nota-se a clara intenção do legislador em unificar o entendimento com relação ao que se considera subvenção para investimento para fins de exclusão da apuração do IRPJ e da CSLL no lucro real, assim como os requisitos necessários para tanto, justamente, objetivando dar fim às discussões sobre caracterização de subvenção para investimento e para custeio ou operação, e a correspondente tributação.

Em suma, além da intenção do poder público em estimular a implantação e expansão de empreendimentos por meio da concessão de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (subvenções para investimento), as condições determinadas pela legislação tributária para a não tributação são: (i) a constituição de reserva de incentivos fiscais; (ii) a utilização da referida reserva unicamente para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros (com exceção da reserva legal), ou para aumento de capital; (iii) a não integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios (impossibilidade de distribuição aos sócios); e (iv) a convalidação dos incentivos ou benefícios.

10. FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento tributário da subvenção governamental. In: SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Sergio André; MURICI, Gustavo Lanna (org.). **Interseções entre o direito financeiro e o direito tributário**. São Paulo: D'Plácido, 2021. v. 1, p. 531-550.

Nesse contexto, importa analisar os aspectos contábeis que envolvem o tema das subvenções para avaliar a convergência entre o tratamento dado pela legislação tributária e pelas normas contábeis.

3 O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES

No âmbito contábil, o tema das subvenções entrou na legislação por intermédio da publicação da Lei n. 11.638/2007, que objetivou a convergência às normas internacionais de contabilidade.

Até então, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, o cenário era o seguinte:

- as subvenções para investimentos configuram transferência de capital, que não são nem lucro operacional nem resultado operacional, porque não constituem renda.
- as subvenções para investimentos, inclusive as decorrentes de exonerações tributárias como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizam-se como contribuição pecuniária, com destinação específica, sem retorno;
- a aplicação dos recursos em bens do ativo fixo ou, mais precisamente, em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos é a destinação do investimento; e
- toda transferência de capital é uma subvenção para investimento¹¹.

Com o advento da Lei n. 11.638/2007, foi revogada a alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/1976), que determinava a contabilização das doações e subvenções para investimentos em conta de reserva de capital, não configurando renda ou receita e, portanto, não tributáveis.

Além disso, a referida lei criou a conta de reserva de incentivos fiscais, que passou a ser um possível destino à parcela decorrente de subvenções governamentais para investimentos. Vejamos o texto na íntegra:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei).

11. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos – parceria público-privada – tratamento contábil e fiscal – não inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL – não incidência de PIS, Cofins e ISS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 572.

Segundo o Professor Edison Carlos Fernandes, o referido dispositivo prevê que a transferência da receita de subvenção para a conta de reserva de incentivos fiscais é uma faculdade dos sócios, e, uma vez realizada, evita-se a distribuição desses valores aos sócios como dividendos¹². Isto é, quando os acionistas optam por registrar as subvenções para investimento em conta de resultado, o lucro aumentará, porém não poderá ser objeto de distribuição aos sócios ou acionistas.

A partir de então, a subvenção governamental passou a ser tratada como receita da pessoa jurídica beneficiada, e, ainda que seja opção dos sócios, a contabilização em reserva de lucros (incentivos fiscais), que acarretará a indisponibilidade de distribuição aos sócios ou acionistas, é a exigência da lei tributária para que não haja tributação pelo IRPJ e pela CSLL¹³, nos termos do art. 18 da Lei n. 11.941/2009, posteriormente revogado pela Lei n. 12.973/2014.

Em razão dessas alterações, houve também alteração do tratamento contábil, cujas definições e critérios foram objeto do Pronunciamento Técnico n. 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – Subvenção e Assistência Governamentais.

O CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais – assim define a subvenção governamental:

3. [...] Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Do referido conceito, segundo o Professor Edison Carlos Fernandes, é possível extrair as seguintes características:

(i) assistência governamental: "ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos" (CPC 07 [R1]);

12. FERNANDES, Edison Carlos. Subvenção e seu tratamento tributário: comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 07. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 4, n. 7, p. 240, jan./jun. 2022.

13. FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento tributário da subvenção governamental. In: SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Sergio André; MURICI, Gustavo Lanna (org.). **Interseções entre o direito financeiro e o direito tributário**. São Paulo: D'Plácido, 2021. v. 1, p. 531-550.

- (ii) destinatário da subvenção: sociedade empresária (entidade) ou grupos de interesse empresarial, como setor da economia, localização geográfica etc.;
- (iii) contribuição pecuniária ou não: a subvenção pode ser efetuada por meio de transferência de recursos financeiros efetivamente ou por meio de concessão de tratamento fiscal mais benéfico, ou seja, renúncia fiscal;
- (iv) exigência de cumprimento passado ou futuro de condições estatuídas na própria concessão: não se trata de uma transferência de capital ou de renúncia fiscal incondicionada, sem qualquer encargo; para usufruir da subvenção, é preciso que a sociedade empresária cumpra uma determinada contrapartida¹⁴.

Destaca-se, das referidas características, a necessidade de a subvenção ser concedida mediante contrapartida relacionada às atividades operacionais da beneficiária. Inclusive, o reconhecimento contábil da subvenção governamental no resultado dependerá do atendimento às condições estabelecidas para seu recebimento¹⁵, conforme disposto no CPC 07 abaixo transcrito:

8. A subvenção governamental não deve ser reconhecida até que exista uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida. O simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.

Verificado o cumprimento das condições pela beneficiária, prevê a mesma norma que a subvenção será reconhecida como receita:

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Tal tratamento como receita é justificado pelo pronunciamento técnico, pois: (i) como a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como

14. FERNANDES, Edison Carlos. Subvenção e seu tratamento tributário: comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 07. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 4, n. 7, p. 238, jan./jun. 2022.

15. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades (de acordo com as normas internacionais e do CPC). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 426.

receita nos períodos apropriados; (ii) raramente é gratuita, sendo que a entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações; e (iii) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado¹⁶.

Explica Eliseu Martins que, “do ponto de vista contábil os benefícios fiscais são receitas, pois são genuínos aumentos patrimoniais de origem distinta de contribuições dos sócios ou acionistas da entidade”¹⁷. E completa, ao esclarecer como deve se dar o reconhecimento contábil dos diversos tipos de benefícios fiscais:

A natureza dos benefícios fiscais não altera sua natureza de receita. Alguns benefícios fiscais são receitas explícitas, como os créditos presumidos e abatimento de dívidas; outros, conhecidos como reduções de despesas ou reduções de custos, também são receitas. A diferença entre eles é meramente temporal: os primeiros ocorrem em momentos distintos (primeiro a despesa e depois a receita) e os segundos ocorrem concomitantemente (com o registro da despesa integral concomitantemente com o registro da receita do benefício fiscal, resultando no tributo pelo valor já líquido da receita do benefício).

Portanto, está correto o contribuinte que registra receitas decorrentes dos benefícios fiscais que importam na redução do ICMS devido, não importando a forma como essa redução é concedida, se por crédito presumido, redução de base de cálculo, isenção ou diferimento com perdão de parte do débito por ocasião da quitação.

Ademais, em linha com a legislação tributária, aponta também o CPC 07 que os valores recebidos a título de subvenção governamental, registrados em conta do patrimônio líquido, não podem ser distribuídos aos sócios:

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração

16. Item 15 do CPC 07.

17. MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinicius Aversari. Parecer técnico contábil sobre contabilização de benefícios fiscais de ICMS. São Paulo, jul. 2022. p. 9.

do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados¹⁸.

Logo, percebe-se que a norma contábil demonstra convergência em relação ao tratamento tributário dado às subvenções para investimento previsto no art. 30 da Lei 12.973/2014.

Nesse sentido, o cenário atual é sintetizado por Lucas Bevilacqua e Vanessa Marini:

A partir das Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009, as sociedades empresárias passaram a (i) reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância; (ii) excluir, no Lalur, o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real; (iii) manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404/1976 a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício; e (iv) adicionar, no Lalur, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no item (ii), no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no item (iii) considerando ainda o § 3º do art. 18 da Lei n. 11.941/2009¹⁹.

Ainda, resta também mencionar o tratamento dado pela contabilidade aos benefícios de isenção ou redução de tributo, os quais foram equiparados à subvenção para investimento pela lei tributária, e para os quais o CPC 07 assim esclarece:

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

18. MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinicius Aversari. Parecer técnico contábil sobre contabilização de benefícios fiscais de ICMS. São Paulo, jul. 2022. p. 20.

19. BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 41, p. 259, 2019.

Como visto, a redução ou a isenção do imposto concedidas mediante prazos e condições estabelecidos em lei se enquadram no conceito de subvenção para investimento.

Porém, ressalta o Professor Edison Fernandes que "a verificação desses requisitos deverá ser feita caso a caso, porque, nem toda isenção ou redução da carga tributária se caracteriza como subvenção governamental: essa natureza será determinada pela sua finalidade"²⁰.

A legislação contábil entende como subvenções governamentais aquelas concedidas mediante cumprimento de determinadas condições relacionadas às atividades operacionais da beneficiária, as quais devem ser reconhecidas como receita, e, se destinadas à conta de reserva de incentivos fiscais, não poderão ser distribuídas aos sócios e acionistas.

4 CONCLUSÕES

A partir da Lei n. 12.973/2014, que pretendeu adaptar a legislação tributária às normas internacionais da contabilidade, houve uma alteração no tratamento tributário dos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS, equiparando-os às subvenções para investimento, caracterizadas, de forma genérica, pela intenção do poder público em estimular a implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Além disso, o art. 30 da referida Lei n. 12.973/2014 determinou que as subvenções para investimento podem ser registradas em conta de reserva de lucros (denominada reserva de incentivos fiscais), a qual não poderá ser integrada à base de distribuição de dividendos aos sócios ou acionistas.

No âmbito contábil, o Pronunciamento Técnico CPC 07 entende como subvenções governamentais aquelas concedidas mediante contrapartida relacionada às atividades operacionais da beneficiária, as quais integram a receita bruta operacional, e, se destinadas à conta de reserva de incentivos fiscais, não poderão ser distribuídas aos sócios e acionistas.

Assim sendo, nos parece que há uma parcial convergência entre a legislação tributária e as normas contábeis, especialmente no que se refere ao conceito e à abrangência das subvenções. Enquanto a Lei n. 12.973/2014 não exige a contrapartida do investimento, apenas a intenção do poder público em subvencionar determinada

20. FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento tributário da subvenção governamental. In: SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Sergio André; MURICI, Gustavo Lanna (org.). **Interseções entre o direito financeiro e o direito tributário**. São Paulo: D'Plácido, 2021. v. 1, p. 531-550.

atividade, o CPC 07 conceitua as subvenções como aquelas concedidas mediante o cumprimento de determinadas condições pelo beneficiário.

Ainda, não há dúvidas de que ambas as legislações consideram que tais subvenções passaram a integrar a receita bruta operacional dos beneficiários, e, quando registradas em conta de reserva de incentivos fiscais, não poderão ser distribuídas aos sócios e acionistas, em linha também com o art. 195-A da Lei n. 6.404/1976.

Por fim, quanto à possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na apuração do lucro real, pode-se dizer que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal com a finalidade de subvencionar investimentos, não devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL quando: (i) convalidados, (ii) contabilizados em conta de reserva de incentivos fiscais, que poderá ser utilizada unicamente para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros (com exceção da reserva legal), ou para aumento de capital; e (iii) não integrarem a base de cálculo dos dividendos obrigatórios (impossibilidade de distribuição aos sócios).

5 REFERÊNCIAS

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 41, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos – parceria público-privada – tratamento contábil e fiscal – não inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL – não incidência de PIS, Cofins e ISS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007.

FERNANDES, Edison Carlos. Subvenção e seu tratamento tributário: comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 07. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 4, n. 7, jan./jun. 2022.

FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento tributário da subvenção governamental. In: SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Sergio André; MURICI, Gustavo Lanna (org.). **Interseções entre o direito financeiro e o direito tributário**. São Paulo: D'Plácido, 2021. v. 1, p. 531-550.

LUNA, André. **Benefício fiscal**: teoria normativa e a prática das concessões de ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2021.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades (de acordo com as normas internacionais e do CPC). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinicius Aversari. Parecer técnico contábil sobre contabilização de benefícios fiscais de ICMS. São Paulo, jul. 2022. No prelo.

MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. A (não) tributação das subvenções: desdobramentos do entendimento firmado pelo STJ. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-nao-tributacao-das-subvencoes-desdobramentos-do-entendimento-firmado-pe-lo-stj-por-gustavo-froner-minatel-e-guilherme-froner/>. Acesso em: 10 nov. 2022.

NAVES, Amanda Isaias. Subvenções para Investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei n. 12.973/2014. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, p. 11-30, 2016.

NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telírio Pinto. Subvenção para investimento: caráter interpretativo da Lei Complementar 160/2017. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 29, p. 73-89, abr./jun. 2021.

REVERSÃO DAS PROVISÕES NAS HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS, EM DECORRÊNCIA DA RESPONSABILIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Carlos Eduardo Borghi Pla

Advogado. Mestrando em Direito Tributário na Fundação Getulio Vargas (FGV).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Contextualização 3 Referências.

RESUMO: O presente estudo aborda o tema da reversão da provisão na hipótese de execução fiscal redirecionada para sócios/administradores por responsabilidade tributária, conforme o art. 135 do Código Tributário Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Código Tributário Nacional. Execução fiscal. Reversão de provisões. Desconsideração da personalidade jurídica.

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo serão abordados os possíveis tratamentos contábeis a serem dispensados no caso de execução fiscal em que tenha ocorrido, no seu curso, o redirecionamento da cobrança da pessoa jurídica (entidade), devedora originária, para seus administradores, em razão da atribuição de responsabilidade por ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Nesse caso, realizada a defesa dos administradores, em sede de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, e julgada definitivamente improcedente, prossegue-se com a cobrança via execução fiscal em face daqueles, os quais, posteriormente, acabam por realizar o adimplemento dos créditos tributários exigidos.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Inicialmente, vale esclarecer que é corriqueiro em qualquer atividade econômica que a pessoa jurídica – ou, como também usualmente tratada na contabilidade, a “entidade” – se depare com o risco de ter, contra si, ajuizada ação judicial exigindo-se o pagamento de tributos decorrente de autuações fiscais, erros no cumprimento de obrigações acessórias, inadimplementos etc.

Dessa forma, analisando a situação hipotética posta em análise, é recomendável¹ que, no momento em que ajuizada execução fiscal para cobrança de tributos, depois de esgotada a esfera administrativa e realizada a inscrição em dívida ativa do débito, o risco de perda e a probabilidade de a entidade ter de arcar com o pagamento do crédito tributário sejam avaliados conjuntamente pela administração e por seus advogados, considerando o prognóstico de chance de perda de eventual ação judicial.

Supondo que o risco de perda da ação seja considerado “provável” – mesmo considerando que o débito decorra de ato do administrador praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e que o art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) defina a responsabilidade de administradores e que se intente pela defesa da entidade –, deve-se constituir provisão, sempre que verificados os requisitos impostos pelo item 14 do Pronunciamento Técnico n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC):

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado;
- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Ou seja, supondo-se como provável o desembolso futuro com o crédito tributário discutido na hipotética execução fiscal em curso, atribuindo-lhe valor meramente ilustrativo de R\$ 1.000,00, deverá a entidade reconhecer tal valor em uma conta de passivo não circulante denominada “Provisões de Natureza Tributária”², da seguinte forma:

1. Leia-se “mandatório”, de acordo com as boas normas de reconhecimento contábil.
2. Conta usada no sistema referencial SPED, aba L100A.

Passivo Não Circulante

Conta: Provisões de Natureza Tributária –
Longo Prazo

D	C
	R\$ 1.000,00

Contudo, o reconhecimento de uma provisão em conta do passivo da empresa afeta o resultado no patrimônio líquido, diminuindo suas receitas e reduzindo a base de cálculo do imposto de renda (sob a sistemática do lucro real) do ano corrente em que reconhecida.

Conta de Resultado

Despesas com Provisão em processos
judiciais

D	C
R\$ 1.000,00	

Como a provisão para pagamento de execução fiscal não está entre as provisões dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL (resultado ajustado), quais sejam aquelas arroladas no art. 13, I, da Lei n. 9.249, de 1995³, nos arts. 339 a 343 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, e no art. 70 da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017, será necessário realizar os ajustes necessários para alcançar o valor correto do lucro líquido, mediante a adição do valor provisionado.

3. "Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964:
- I – de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das com-

Edmar Oliveira Andrade Filho⁴ leciona que: "as adições decorrem de despesas que não são dedutíveis e receitas que não foram computadas no resultado contábil ou foram por valores menores que os mínimos estabelecidos na lei tributária".

panhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II – das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III – de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV – das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V – das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI – das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII – das despesas com brindes.

VIII – de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I – as de que trata a Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II – as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III – as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação."

4. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira: **Imposto de renda das empresas**: lucro real e lucro arbitrado. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: MP Editora, 2021. p. 91.

A adição ao lucro líquido de provisões nele computadas, que não sejam dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado, conforme a legislação tributária, é determinada pelo art. 6º, § 2º, "a", do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977; pelo art. 2º, § 1º, "c", item 3, da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988; pelo art. 260, I, do RIR/2018; e pelo art. 62, I, da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017.

Prosseguindo-se com a hipotética execução fiscal, mediante a inclusão dos administradores/sócios no curso da ação, pois constatado o cometimento pelo administrador de quaisquer das hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas no art. 135 do CTN⁵, haverá mudança no polo passivo da ação para inclusão do administrador responsável por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, que resulte na obrigação de pagar tributo.

Considerando que a responsabilização do administrador ocorreu no curso da execução fiscal e que o Fisco tenha comprovado documentalmente a conduta ensejadora da sua responsabilidade, não dispondo de bens em valor suficiente para garantir a ação, via de regra o administrador responsabilizado ficaria impedido de exercer sua defesa via embargos à execução fiscal, por previsão expressa do art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830, de 1980 (Lei de Execuções Fiscais – LEF), que condiciona a admissão da referida defesa à garantia prévia da execução fiscal.

A despeito de discussões acerca do recepcionamento do referido dispositivo da LEF pela Constituição Federal de 1988 e da possibilidade de garantia parcial da dívida⁶, frise-se que mesmo depois do advento do Código de Processo Civil (CPC), que alterou a sistemática dos embargos à execução na esfera cível⁷, a jurisprudência

5. "Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

6. Em decisão proferida no REsp n. 1.487.772/SE, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, julgado em 28.05.2019, entendeu a Primeira Turma do STJ que o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa verificados pela Constituição de 1988 (art. 5º, CF/1988), deveria mitigar a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, em casos nos quais comprovada a hipossuficiência do executado, permitindo-se o prosseguimento dos embargos sem garantia, posicionamento este que também foi definido na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP.

7. Em seu art. 914, o CPC verifica a possibilidade de opor embargos à execução sem garantia do valor executado, prosseguindo-se a execução judicial contra o devedor sem suspensão da exigibilidade do crédito.

dos Tribunais⁸ vem mantendo o posicionamento acerca da imprescindibilidade da garantia prévia para oposição dos embargos à execução fiscal, exceto quando comprovada expressamente a hipossuficiência do executado em relação ao valor em cobrança. Até mesmo porque, pelo princípio da especialidade, não se aplica o art. 914 do CPC, que dispensa a garantia do juízo. Como é cediço, pela disposição do art. 1º da LEF, o CPC é aplicado apenas subsidiariamente.

Dessa maneira, caso não garantida integralmente a execução fiscal ou comprovada a hipossuficiência do administrador responsabilizado, sua defesa ficaria relegada à limitada via da exceção de pré-executividade, que permite apenas a arguição de matéria de natureza pública e que não dependa de dilação probatória.

Nesse contexto, uma alternativa plausível seria o uso do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), conforme Incidente de Demandas Repetitivas 0017610-97.2016.4.03.00000, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

DIREITO CIVIL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR) (CPC, ART. 976). DEMANDAS PARADIGMAS: CABIMENTO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) (CPC, ART. 133) EM EXECUÇÃO FISCAL. TESE FIRMADA PELA COMPATIBILIDADE E INDISPENSABILIDADE DO IDPJ PARA COMPROVAÇÃO DE RESPONSABILIDADE EM DECORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL, DISSOLUÇÃO IRREGULAR, FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO, ABUSO DE DIREITO, EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI, AO CONTRATO OU AO ESTATUTO SOCIAL (CTN, ART. 135, INCISOS I, II E III) E PARA INCLUSÃO DAS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, DESDE QUE NÃO INCLUÍDOS NA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DOS DE-MAIS COOBRIGADOS. DESNECESSIDADE DE SUSPENSÃO DOS ATOS EXECUTÓRIOS. LEI DA LIBERDADE ECONÔMICA: LEI 13.874/19. CÓD. CIV. ARTS. 49-A, 50, 264 E 265; CPC-15, ARTS. 7º, 9º, 10, 133 A 137 E 795 E PARÁGRAFO. CTN. ARTS. 124, I E II, 133, INCISOS I E II, 134 E INCISOS, E 135, INCISOS I, II E III. LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (6.830/80), ART. 4º, § 2º. LEI 8.212/91, ART. 30, INCISO IX. PORTARIA RFB 2.284/2.010. 1. Preenchidos os requisitos para a admissibilidade do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) diante da repetição de processos contendo contro-

8. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.127.815/SP sob o rito do art. 543-C do CPC, reafirmou a sua jurisprudência no sentido de que não se deve obstar a admissibilidade ou a apreciação dos embargos à execução pelo simples fato de o valor do bem constrito ser inferior ao valor exequendo, devendo o juiz proceder à intimação do devedor para reforçar a penhora. No entanto, a parte executada deverá ser intimada para complementar a penhora, e, cumprindo tal exigência, os embargos terão seguimento. Todavia, caso a parte executada não tenha condições financeiras e não realize o reforço da penhora, os embargos deverão ser inadmitidos, caso não se comprove a hipossuficiência do executado.

vêrsia sobre o cabimento do Incidente de Desconstituição da Personalidade Jurídica (IDPJ) em sede de Execução Fiscal, para a atração de possível responsável tributário. [...]

9. Para as hipóteses contempladas no artigo 135 e incisos do CTN, em que se têm responsabilidades concorrentes, não excludentes, mas não solidárias, exige-se a demonstração da prática de atos específicos definidos na lei que não podem ser inferidos ou deduzidos sem que se estabeleça prévio e indispensável contraditório, impondo-se a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, também para a atribuição de responsabilidade inversa (CPC-15, art. 795 e parágrafos).

10. Quanto à suspensão do processo de Execução Fiscal, em razão da instauração do IDPJ, tem-se que a melhor interpretação a ser conferida ao instituto é a de que a Execução Fiscal, em relação aos demais coobrigados já integrados à lide executória não se suspenderá, devendo se instaurar o incidente de modo paralelo, sem prejuízo do regular prosseguimento da pretensão executória, até que advenha a solução sobre a ampliação (ou não) do rol de coobrigados, observando-se a autonomia dos atos executórios em face do devedor originário contra quem se constituiu, validamente, a CDA.

11. Fixa-se, com tais fundamentos, a seguinte tese jurídica: **"Não cabe instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal desde que fundada, exclusivamente, em responsabilidade tributária nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II e 134 do CTN, sendo o IDPJ indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, art. 135, incisos I, II e III), e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados"**.

12. Pedido parcialmente acolhido⁹. (grifos nossos).

Seguindo a referida hipótese, caso ao final do IDPJ seja julgada improcedente a defesa realizada pelos administradores, estes deverão adimplir o débito sem o direito de regresso em face da pessoa jurídica, eis que a hipótese de responsabilidade em destaque é concorrente e não solidária; sendo o crédito tributário decorrente de ato praticado pelo responsabilizado com excesso de poderes ou

9. TRF 3ª Região, IncResDemR – Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – 6 – 0017610-97.2016.4.03.0000, Órgão Especial, Rel. Desembargador Federal Baptista Pereira, j. 10.02.2021, e-DJF3 19.05.2021.

infração de lei, contrato social ou estatutos, a ele incumbe o adimplemento da obrigação de pagar o tributo.

Neste ponto, necessário ponderar sobre a natureza da responsabilidade tributária atribuída aos administradores pelo art. 135 do CTN. Tal fato se deve à redação do referido artigo não verificar expressamente relação de solidariedade ou subsidiariedade, pois atribui responsabilidade pessoal, permitindo a existência de posicionamentos diversos acerca da sua natureza, quais sejam:

- a) substitutiva¹⁰: nos casos do art. 135, haveria mera substituição do sujeito passivo da norma tributária.
- b) responsabilidade "solidária"¹¹: a responsabilidade do contribuinte não desapareceria, tanto o credor original quanto o responsável seriam executáveis.

Como se sabe, a solidariedade só se configura caso prevista em lei ou constituída pela vontade das partes (art. 267 do Código Civil¹²), afastando-se a possibilidade de se admitir a presunção em relação ao instituto da solidariedade, ou, ainda, nas palavras de Pontes de Miranda¹³, "para que a solidariedade existisse, seria preciso regra expressa".

O que se prevê, ao revés, é a responsabilidade pessoal do responsável, representante *lato sensu* (mandatário, preposto ou empregado) ou do gestor (diretor, gerente ou representante *stricto sensu*), que difere, substancialmente, do conteúdo da solidariedade.

O que se tem nas hipóteses legais é uma obrigação concorrente, que pode ser exigida do gestor faltoso, sem prejuízo de se exigir a obrigação também da devedora originária, mas sem que se irradiem, daí, os efeitos da solidariedade, dentre os quais a possibilidade de o pagador da dívida, por inteiro, cobrar da cota-parte do outro devedor.

Essa hipótese está excluída em relação ao sócio faltoso, pois, se reconhecida sua má gestão, terá de pagar integralmente a empresa para a qual causou o dano, ou seja, a reparação econômica (prejuízo) a que deu causa.

10. Vide posição de BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

11. Vide a posição de SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

12. "Art. 267. Cada um dos credores solidários tem direito a exigir do devedor o cumprimento da prestação por inteiro."

13. MIRANDA, Pontes. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, s.d. t. I, p. 424.

Reparará, em prol da empresa, a totalidade do dano, por força da responsabilidade civil-empresarial que mantém perante ela, mas dela nada poderá exigir.

Ocorrendo o pagamento do crédito tributário pelo administrador, deverá a entidade (pessoa jurídica) realizar sua reversão, pois já não será provável uma saída de recursos, conforme item 59 do CPC 25:

As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Para tanto, será necessário realizar lançamento a débito do valor, na conta do passivo não circulante:

Passivo Não Circulante:

Provisões de Natureza Tributária – Longo Prazo

D	C
R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00

Embora a reversão de provisão, via de regra, constitua receita (operacional) da pessoa jurídica que se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, a incidência ou não desses tributos dependerá do seu registro contábil inicial.

Como no caso hipotético ora em destaque a despesa em questão foi adicionada ao lucro e lá sofreu tributação, na sua reversão não será tributada pelo IRPJ e CSLL, por força da determinação contida no art. 44, *caput*, III e IV, da Lei n. 4.506, de 1964¹⁴, e no art. 441, II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018¹⁵.

14. "Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I – O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
II – O resultado auferido nas operações de conta alheia;
III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

15. "Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional:

[...]
II – as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis [...]."

Ato subsequente, será necessário lançar uma "receita" a crédito como contrapartida da reversão da provisão, mediante lançamento a crédito na conta de resultado:

Conta de Resultado	
Despesas com Provisão em processos judiciais	
D	C
	R\$ 1.000,00

Já em relação à Contribuição ao PIS¹⁶ e à Cofins¹⁷, não haverá incidência, eis que ambas possuem como base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica no mês.

Ademais, as próprias Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, preveem, no art. 1º, § 3º, V, que as receitas referentes a reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, não integram a base de cálculo das contribuições.

Por fim, vale analisar se a receita decorrente da reversão poderia ser passível de distribuição como dividendo.

Nesse sentido, o art. 202 da Lei n. 6.404, de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, estabelece:

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I – metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193);
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

Ou seja, consoante a norma societária, os acionistas têm o direito de receber dividendos conforme o estabelecido no estatuto social, ou, se este for

16. Lei n. 10.637, de 2002: "Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

17. Lei n. 10.833, de 2003: "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

omisso, de receber 50% do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos valores referentes à reserva legal ou dos valores referentes a contingência e suas reversões.

Logo, por corolário da interpretação lógica desse dispositivo, temos que o valor da reversão das "Despesas com Provisão em processos judiciais" deverá ser acrescido ao lucro líquido do período e integrará o valor dos dividendos a serem distribuídos no período, desde que exista lucro para tanto, por se tratar de disposição legal que prevê a distribuição de lucro obrigatória.

Como se nota ao final, embora o administrador que tenha dado causa à incidência tributária por cometimento de quaisquer das hipóteses de responsabilidade previstas no art. 135 do CTN, *a priori*, responda pela dívida, a norma societária de distribuição de lucros e dividendos poderá mitigar o referido ônus.

Isto porque parte do valor dos dividendos recebidos pelo sócio que incorreu em conduta contrária à lei será composta pelo valor da reversão da contingência referente ao tributo cobrado em execução fiscal, o que reduzirá o ônus por ele suportado às expensas da entidade lesada e dos demais sócios.

Por fim, embora não seja objeto de análise do presente trabalho, uma importante reflexão é necessária: mesmo sendo de responsabilidade direta dos administradores e sócios eventuais dívidas tributárias da entidade, em que esta está obrigada à sua provisão e efeitos contábeis e patrimoniais, no caso do pagamento da dívida pela pessoa jurídica haveria um direito a recuperar em prol da entidade, em relação ao administrador ou sócio faltante?

Prima facie, à luz do art. 52 do Código Civil¹⁸, dos arts. 158 e 159 da Lei n. 6.404, de 1976, e adotando-se a premissa de que a pessoa jurídica possui personalidade jurídica própria, nos parece que sim. Entretanto, este é um tema rico o suficiente para demanda à confecção de estudo próprio, destinado a perquirir a resposta jurídica e seus reflexos contábeis.

3 REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**: lucro real e lucro arbitrado. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: MP Editora, 2021.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MIRANDA, Pontes. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, s.d. t. I.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

18. "Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade."

BREVES COMENTÁRIOS SOBRE OS REGIMES CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO DOS DERIVATIVOS

Edison Carlos Fernandes

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP) e do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP).

Jorge Guilherme Ferreira Moreira

Advogado e contabilista. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Economia.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Caracterização do derivativo como *hedge* e seu registro contábil 3 Efeitos tributários na liquidação dos derivativos 4 Controle fiscal do derivativo na liquidação 5 Exposição a risco pelo descumprimento da norma fiscal 6 Efeitos tributários conforme o custo (estoque) 7 Referências.

RESUMO: Literalmente, a tributação das operações de *hedge* observa o regime de caixa: efeitos tributários no momento da liquidação do contrato. Entretanto, além de causar excesso de controle contábil e fiscal dessas operações, essa exceção pode desvirtuar a apuração da renda e do lucro sujeitos à tributação (IRPJ/CSLL).

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Direito tributário. Derivativos. Regime de caixa. IRPJ. CSLL.

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo, pretende-se apresentar alguns breves comentários sobre o regime contábil e o tratamento tributário dos derivativos. Não se objetiva, portanto, esgotar o assunto, mas levantar algumas questões.

De acordo com a literalidade da legislação tributária, como será visto, os efeitos fiscais dos derivativos devem ser apurados no momento da liquidação do respectivo instrumento. Para o cumprimento rigoroso dessa legislação tributária requer-se excessivo controle fiscal tanto na ECD quanto na ECF.

Acontece que o descumprimento dessa legislação tributária somente gera exposição e risco de autuação no caso de eventual postergação do recolhimento dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL).

Por outro lado, a adoção excepcional do regime de caixa (liquidação do instrumento de *hedge*) causa distorção na apuração do acréscimo patrimonial identificado como renda pelas normas gerais tributárias (Constituição Federal e CTN). Por esse motivo, propõe-se à reflexão o entendimento de que o regime de caixa deve ser considerado exatamente o que é: exceção; dessa forma, a observância do regime de competência na tributação dos derivativos pode ser adotada, desde que seja mais adequada à tributação da renda e do lucro.

2 CARACTERIZAÇÃO DO DERIVATIVO COMO *HEDGE* E SEU REGISTRO CONTÁBIL

Antes de maiores considerações a respeito das normas aplicáveis à contabilização de *hedge*, faz-se necessário explorar o que se compreende por derivativos em operações de mercado.

Nesse sentido, a literatura financeira caracteriza um derivativo da seguinte forma:

Um derivativo é um ativo ou instrumento financeiro, cujo preço deriva de um ativo ou instrumento financeiro de referência ou subjacente, e que justifica a sua existência, seja com a finalidade de obtenção de um ganho especulativo específico em si próprio, ou, e principalmente, como proteção – *hedge* – contra eventuais perdas no ativo ou instrumento financeiro de referência.

[...] São produtos financeiros sofisticados e complexos que objetivam – ou deveriam objetivar – a proteção dos agentes econômicos contra as variações de índices ou moedas de referência de seus ativos.

[...]

O mercado de derivativos é um mercado de liquidação futura, onde são operados os derivativos. Podemos segmentá-lo em: mercado de futuros; mercado a termo; mercado de opções; mercado de *swaps* e mercado de derivativos específicos¹.

Dentre as espécies de derivativos, destacam-se os mercados de futuros e a termo, cujo entendimento é assim apresentado pela literatura contábil-financeira:

1. FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro**: produtos e serviços. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010. p. 779.

Os mercados de futuros têm como objetivo básico a proteção dos agentes econômicos – produtores primários, industriais, comerciantes, instituições financeiras e investidores – contra as oscilações dos preços de seus produtos e de seus investimentos em ativos financeiros.

Assim, podemos dizer que este mercado existe para facilitar a transferência/distribuição do risco entre os agentes econômicos, ao mesmo tempo em que, pelas expectativas criadas e graças à sadia lei da oferta e da procura, passa a influir diretamente na formação futura dos preços das mercadorias e ativos financeiros negociados nestes mercados.

Permitem a realização de **operações de financiamento** ou arbitragem quando o preço futuro de um ativo for maior do que a composição do seu preço à vista, acrescido dos custos de carregamento da operação, ou seja, a taxa embutida na operação futura supera as taxas de empréstimo no mercado financeiro. [...]

Permitem também as **operações de caixa** quando o preço futuro do ativo for menor do que a composição do seu preço à vista somado aos custos de carregamento da operação, ou seja, a taxa embutida na operação futura for inferior às taxas de aplicação no mercado financeiro. [...]

[...]

Os mercados a termo são semelhantes aos mercados futuros, pelo fato de serem acordos de compra e venda de um ativo em uma data futura, por preço previamente estabelecido. No entanto, não são negociados em bolsas com as mesmas características dos contratos futuros, já que são acordos particulares entre duas instituições financeiras e/ou seus clientes.

Uma das partes assume a posição de compra no contrato a termo em data específica e por preço certo e ajustado. A contraparte assume sua posição de venda nas mesmas condições.

Os contratos a termo têm sobre os contratos futuros a vantagem de não serem ajustados diariamente, como o são os futuros, visto que as partes liquidarão a operação ou pela entrega física ou pela própria liquidação financeira na data de entrega acertada. Têm, entretanto, em relação a estes, a desvantagem de menor liquidez.

O preço no mercado a termo é estabelecido adicionando-se ao preço à vista a expectativa de juros, fixada livremente no mercado, pelo prazo do contrato.

A negociação é semelhante à de um negócio à vista. É necessária a utilização de corretora, que executará a operação em pregão.

Os negócios a termo são apresentados e acompanhados durante todo o pregão.

As transações a termo requerem um depósito de garantia na bolsa. A corretora poderá exigir uma garantia adicional de seus clientes².

2. FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro**: produtos e serviços. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010. p. 798-799 e 819.

Já o mercado de opções encontra definição doutrinária nestes específicos dizeres:

Os Mercados de Futuros, a Termo e de *Swap* são, de uma forma ou de outra, eficazes em eliminar o risco de um investidor que detenha uma determinada posição física. Ao usar qualquer um desses instrumentos, o investidor fixa um valor futuro (da taxa de câmbio, da taxa de juros, de uma ação ou de uma mercadoria). Isso significa que ele fica protegido das consequências de um cenário desfavorável (preços subirem quando ele está vendido, por exemplo). Em compensação, se o cenário fosse favorável à posição mantida pelo investidor, ele já não poderia mais se beneficiar dessa situação porque tem a obrigação de liquidar a operação do contrato ao preço previamente definido. Ou seja, para esse investidor, qualquer que seja a evolução futura do cenário econômico, o seu resultado não será afetado, pois já foi previamente travado.

O ideal seria que existisse a possibilidade de se usar o *hedge* apenas no cenário desfavorável e não ser obrigado a usá-lo num cenário que lhe seja favorável.

Existe um instrumento no mercado de derivativos que possibilita essa forma de *hedge*: é o Mercado de Opções [...].

Neste mercado, por exemplo, se o investidor tiver uma posição comprada, ele poderá comprar o ativo pelo preço predefinido se o cenário for de preços em alta, e poderá abrir mão de seu direito de comprá-lo no mercado de opções para comprá-lo a preços de mercado no mercado à vista, se o cenário for de preços em baixa.

Pela descrição anterior, fica claro que a principal característica que distingue as opções dos demais instrumentos derivativos é a assimetria. Ou seja, nos demais instrumentos, o comprador e o vendedor têm direitos e obrigações, nas opções, o comprador tem apenas direitos e não obrigações, enquanto o vendedor tem apenas obrigações. [...]

Observa-se, então, que as opções dão ao investidor o melhor dos mundos: a possibilidade de evitar apenas os cenários que acarretam resultados negativos, desfrutando, todavia, dos cenários que lhe trazem resultados favoráveis. Neste sentido, pode-se afirmar que as opções são um instrumento especial de *hedge*.

Para obter esta vantagem, ele deverá pagar antecipadamente um preço (no caso, o prêmio) que, na prática, representa o custo de eliminação do cenário desfavorável³.

Por fim, o mercado de *swaps* caracteriza-se por “[...] permitir a obtenção de um *hedge* perfeito, já que possibilita estabelecer um acordo entre as partes interessadas com valor e data de vencimento ajustados aos exatos interesses em

3. FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro**: produtos e serviços. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010. p. 825.

termos de ativos, valores e prazos relacionados, das contrapartes envolvidas⁴, desdobrando-se, resumidamente, em (i) troca de rentabilidade, (ii) *swap* cambial e (iii) proteção contra riscos financeiros.

A respeito do *hedge accounting*, a literatura contábil apresenta os principais aspectos conceituais dessa metodologia, que, no Brasil, é regulamentada pelo Pronunciamento Contábil CPC n. 48 (CPC 48), nestes termos:

A contabilização de operações de *hedge* é uma metodologia especial para que as demonstrações financeiras reflitam de maneira adequada o regime de competência quando da realização de operações de proteção (*hedge*) pela empresa. A aplicação desse mecanismo, entretanto, altera a base de mensuração e a contabilização dos itens objeto de *hedge* (itens protegidos) ou dos instrumentos de *hedge* (no caso de *hedge* de fluxo de caixa e de *hedge* de investimento no exterior). Assim, há a exigência de que a entidade comprove que a operação realizada é, de fato, uma operação de *hedge*.

O principal objetivo da metodologia de *hedge accounting* é o de refletir a operação dentro da sua essência econômica de maneira a resolver o problema de confrontação entre receitas/ganhos e despesas/perdas existente quando os derivativos são utilizados nessas operações. Vale ressaltar que a *hedge accounting* não é obrigatória, mas sim um direito que a empresa tem. Caso a utilização dessa política seja desejada, determinados critérios devem ser atendidos. Os principais critérios a serem atendidos são:

1. identificar qual o risco objeto de *hedge* e o respectivo período;
2. identificar o(s) item(ns) ou transação(ões) objeto de *hedge*;
3. identificar o instrumento de *hedge*;
4. demonstrar que o *hedge* será altamente eficaz;
5. monitorar de maneira retrospectiva a eficiência do *hedge*⁵.

Preenchidos esses critérios, exsurge para o derivativo de proteção a necessidade de ser classificado em um dos três tipos de *hedge*: (i) valor justo; (ii) fluxo de caixa; e (iii) investimento líquido no exterior, cujas definições são assim apresentadas pela doutrina:

O *hedge* de valor justo é aquele que mitiga uma exposição nas alterações do valor justo de um ativo ou passivo reconhecido ou de um compromisso firme

-
4. FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro**: produtos e serviços. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010. p. 836.
 5. GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **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. 121.

não reconhecido ou componente de quaisquer desses itens. Para a sua aplicação, deve ser identificado e documentado o risco que está sendo protegido. Em última instância, o risco a ser protegido deve afetar o resultado da empresa.

Exemplos de itens que podem ser objeto de *hedge* de valor justo são:

[...]

Ativos não financeiros: têm exposição em relação ao seu preço de mercado (ex.: um preço de uma *commodity* no estoque).

[...]

O *hedge* de fluxo de caixa representa uma proteção à exposição de variabilidade nos fluxos de caixa da empresa que seja atribuível a um risco específico associado à totalidade de um ativo ou passivo reconhecido, ou a um componente deste ativo ou passivo (como, por exemplo, os pagamentos de juros sobre uma dívida pós-fixada) ou, ainda, proteção contra a variabilidade nos fluxos de caixa de uma transação prevista altamente provável. Os fluxos de caixa protegidos devem, em última, instância, impactar o resultado da empresa.

A finalidade do *hedge* de fluxo de caixa é diferir o ganho ou a perda no instrumento de *hedge* para o período ou períodos em que os fluxos de caixa futuros esperados protegidos afetem o resultado, de maneira que o reconhecimento da relação entre o instrumento de *hedge* e o item protegido atenda ao regime de competência. [...]

[...]

Exemplos de itens que podem ser objeto de *hedge* de fluxo de caixa são:

[...]

Transações futuras altamente prováveis como vendas ou compras futuras de *commodities* sujeitas a exposição de variação de preço ou a captação de recursos decorrente da emissão altamente provável de um título de dívida prefixado.

[...]

Assim, o *hedge* de investimento líquido no exterior é o *hedge* do montante relacionado à participação societária de uma entidade em uma controlada ou coligada no exterior (às vezes chamado de *hedge* da participação no patrimônio líquido – “PL”). Também podem ser considerados como parte do investimento líquido no exterior e, portanto sujeitos a *hedge* de investimento líquido no exterior, itens monetários que sejam contabilizados como parte do investimento líquido. Isso porque há transações que podem ocorrer entre a controlada no exterior e a controladora que, na essência, são equivalentes a investimentos (ou desinvestimentos) patrimoniais. Estas situações são caracterizadas pela transferência de recursos de longo prazo, quando não há um prazo de liquidação claramente estabelecido e exigível. Nestes casos, o Pronunciamento Técnico CPC02 estabelece que tais transações nas situações em que geram ativos ou passivos monetários cuja liquidação não é provável ou

tampouco está planejada para um futuro previsível, devam ser tratadas como parte do investimento líquido da controladora no exterior. [...]»⁶.

Apresentados os tipos de *hedge* e suas classificações contábeis, podem ser expostos os seguintes derivativos: (i) contratos de *swap*; (ii) contratos a termo; (iii) contratos de opções; e (iv) contratos de futuros.

3 EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA LIQUIDAÇÃO DOS DERIVATIVOS

A regulamentação tributária dos derivativos de proteção pode ser resumidamente dividida em três normas: a Lei n. 11.051, de 2004, a Instrução Normativa (IN) RFB n. 575, de 2005, e a IN RFB n. 1.700, de 2017.

Sob o prisma legal, o art. 32 da Lei n. 11.051, de 2004, traça as seguintes diretrizes para os mercados de liquidação futura:

Art. 32. Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

§ 1º O resultado positivo ou negativo de que trata este artigo será constituído pela soma algébrica dos ajustes, no caso das operações a futuro sujeitas a essa especificação, e pelo rendimento, ganho ou perda, apurado na operação, nos demais casos.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se:

- I – no caso de operações realizadas no mercado de balcão, somente àquelas registradas nos termos da legislação vigente;
- II – em relação à pessoa física, aos ganhos líquidos auferidos em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, ficando mantidas para os demais mercados as regras previstas na legislação vigente.

Ao disciplinar o comando legal, a IN n. 575 reforçou a linha de tributação das variações dos instrumentos apenas quando da liquidação dos contratos, conforme se lê do trecho transcrito:

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para

6. GALDI, Fernando Caio; BARRETO, Eric; FLORES, Eduardo. **Contabilidade de instrumentos financeiros**: IFRS 9 – CPC 48. São Paulo: Atlas, 2018. p. 189, 198-199 e 211.

o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, inclusive nas hipóteses de cessão ou de encerramento antecipado da posição.

§ 1º No caso dos mercados futuros sujeitos a ajustes de posições, a base de cálculo do imposto e das contribuições de que trata o *caput* será constituída:

I – em relação ao IRPJ, pelo resultado da soma algébrica dos ajustes apurados a partir de 1º de janeiro de 2005 até a data da liquidação do contrato, mesmo no caso de posições abertas em período anterior;

II – em relação à CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, pelo resultado de que trata o inciso I, observando-se que a data de início de apuração dos ajustes ocorrerá a partir de 1º de abril de 2005.

§ 2º Quando houver liquidação parcial das operações de que trata o § 1º, os ajustes serão considerados na proporção entre o número de contratos encerrados e a quantidade total detida pela pessoa jurídica.

§ 3º No caso de operações de *swap*, de opções, a termo e demais derivativos, a base de cálculo será constituída pelo rendimento ou ganho apurado por ocasião da liquidação do contrato, observado o disposto no § 4º.

§ 4º Na determinação da base de cálculo das contribuições de que trata o *caput*, as pessoas jurídicas referidas no art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 334, de 23 de junho de 2003, deverão, no caso de operações de *swap* e a termo, reconhecer até 31 de março de 2005 receitas ou despesas de acordo com os critérios definidos no *caput* e incisos I e II do art. 3º da mesma Instrução Normativa, sendo o saldo apurado por ocasião da liquidação do contrato.

§ 5º No caso de operações de titularidade das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, o disposto neste artigo aplica-se somente aos fatos geradores ocorridos até 28 de fevereiro de 2006.

§ 6º As instituições de que trata o § 5º deverão apurar, em relação às operações referidas nos incisos I e II do *caput* do art. 110 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005, existentes em 28 de fevereiro de 2006, os resultados positivos ou negativos incorridos até essa data, e reconhecê-los por ocasião da liquidação do contrato.

No mais, o § 3º em destaque foi específico e direto ao esclarecer que as operações com derivativos de proteção, com liquidação futura, encontram-se sujeitas à mesma regra, ou seja, de tributação do eventual rendimento/ganho ou dedução de eventual perda apenas na liquidação do respectivo contrato.

Vale destacar que a classificação dos derivativos de proteção (*hedge*) como instrumentos do mercado de liquidação futura foi corroborada pelas Soluções de Consulta Disit n. 156, de 2007, e Cosit n. 168, de 2016, o que atribui seus efeitos tributários apenas no momento da liquidação futura.

Some-se a isso o fato de a Lei n. 12.973, de 2014, voltada à regulamentação dos efeitos contábeis do novo *standard* contábil instituído pela Lei n. 11.638, de 2007, ter introduzido dois dispositivos destinados à regulamentação expressa das variações dos ativos e dos passivos pelo valor justo, quais sejam:

Seção V

Avaliação a Valor Justo

Subseção I

Ganho

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o *caput* será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no *caput*, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o *caput*, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

Subseção II

Perda

Art. 14. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no *caput*, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.

A IN n. 1.700, ao regulamentar as disposições da Lei n. 12.973, de 2014, apresentou um parágrafo (§ 2º do art. 105), específico para tratar das operações de liquidação futura:

Art. 105. O ganho ou a perda decorrente de avaliação com base no valor justo de títulos e valores mobiliários adquiridos pelas pessoas jurídicas somente serão computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando de sua alienação ou baixa, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 97 a 99, 102 e 103.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, o resgate, a cessão ou a repactuação do título ou da aplicação.

§ 2º No caso de operações realizadas em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, não se considera como hipótese de liquidação ou baixa o pagamento ou recebimento de tais ajustes durante a vigência do contrato, devendo os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas serem reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição na forma prevista no art. 32 da Lei n. 1.051, de 29 de dezembro de 2004, e no art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 575, de 28 de novembro de 2005.

§ 3º No caso de títulos e valores mobiliários adquiridos por instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, serão observados os critérios para registro e avaliação contábil de títulos e valores mobiliários estabelecidos no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif), sem prejuízo da aplicação do disposto no art. 35 da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 110 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Mais à frente, a IN n. 1.700 introduziu uma subseção específica para o tratamento dos derivativos de proteção (*hedge*), com os requisitos para sua caracterização e seu controle para fins fiscais, de modo que esse controle permitirá a tributação dos derivativos na liquidação:

Art. 107. Consideram-se operações realizadas para fins de *hedge* as operações com derivativos destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

- I – estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e
- II – destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se também às operações de *hedge* realizadas nos mercados financeiro ou de liquidação futura de taxas de juros, de preços de título ou valor mobiliário, de mercadoria, de taxa de câmbio e de índices, desde que objetivem a proteção de negócios relacionados com a atividade operacional da empresa e se destinem à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

§ 2º A limitação de dedutibilidade de perdas prevista no art. 106 não se aplica às perdas incorridas nas operações de que trata este artigo.

§ 3º Será adicionalmente admitida a dedutibilidade de perdas em operações para *hedge* registradas no mercado de balcão organizado ou em sistemas de registro administrados por entidades autorizadas nos termos da legislação vigente.

§ 4º As variações no valor justo do instrumento de *hedge* e do item objeto de *hedge*, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, devem ser computadas no mesmo período de apuração, observado o disposto no art. 105.

Art. 108. Sem prejuízo do disposto no art. 107, as operações com instrumentos financeiros derivativos destinadas a *hedge* devem atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I – ter comprovada a necessidade do *hedge* por meio de controles que mostrem os valores de exposição ao risco relativo aos bens, direitos, obrigações e outros itens objeto de *hedge*, destacados o processo de gerenciamento de risco e a metodologia utilizada na apuração desses valores; e

II – ter demonstrada a adequação do *hedge* por meio de controles que comprovem a existência de correlação, na data da contratação da operação, entre as variações de preço do instrumento de *hedge* e os retornos esperados pelos bens, direitos, obrigações e outros itens objeto de *hedge*.

Parágrafo único. No caso de não atendimento, a qualquer tempo, das exigências previstas no art. 107 ou na falta de comprovação da efetividade do *hedge*, a operação será tributada na forma prevista no art. 105 e a compensação de perdas na apuração do IRPJ e da CSLL fica limitada aos ganhos auferidos em outras operações de renda variável, conforme disposto no inciso II do *caput* do art. 106.

Art. 109. No caso de resultados líquidos, positivos ou negativos, obtidos em operações de *hedge* realizadas em mercados de liquidação futura, diretamente pela empresa brasileira, em bolsas no exterior, deverá ser observado o disposto no art. 17 da Lei n. 9.430, de 1996, e em regulamentação específica.

Por outro lado, apenas como forma de alargar nossa avaliação sobre as operações de *hedge*, caso não sejam preenchidos os requisitos dos arts. 107 e 108 da IN n. 1.700, as operações estariam sujeitas às disposições do art. 105, que, igualmente para o caso, atrelam a tributação à liquidação do contrato.

Cabe destacar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem interpretando que a Lei n. 12.973 efetivamente adotou o princípio da

realização⁷, de sorte que o ganho ou a perda do valor justo apresentam reflexos sobre a tributação à medida da realização do ativo/passivo avaliado a valor justo (AVJ)⁸, pois, enquanto se tratar de valor justo não realizado, tem-se mera expectativa, o que não atende ao conceito de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica⁹ previsto no art. 43 do CTN.

4 CONTROLE FISCAL DO DERIVATIVO NA LIQUIDAÇÃO

Considerando a atribuição de efeitos tributários aos instrumentos de *hedge* no momento da liquidação, para o respectivo controle contábil-fiscal, ganham destaque os ajustes previstos nos Anexos I e II da IN n. 1.700, especificamente os ajustes de adição ns. 155 (A.155) e 156 (A.156) e de exclusão ns. 113 (E.113) e 114 (E.114), que serão refletidos na Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) da empresa contribuinte.

Antes de comentarmos os ajustes de ordem tributária, todavia, mostra-se necessário identificar as contas contábeis nas quais constarão as informações a respeito dos derivativos, com base no plano de contas referenciais do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) apresentado para o Registro L100A na tabela dinâmica da ECF (aplicável à ECD).

Por se tratar de *hedge* de fluxo de caixa no Brasil, os valores devem estar controlados na conta 1.01.01.06.02, "derivativos – *hedge* fluxo de caixa – no País", quando referentes a ativos, e na conta 2.01.01.11.02, "derivativos – *hedge* fluxo de caixa – no País", quando referentes a passivos, além de (ambos) estarem detalhados em notas explicativas.

Caso se trate de *hedge* de fluxo de caixa no exterior, os valores devem estar controlados na conta 1.01.01.10.02, "derivativos – *hedge* fluxo de caixa – no exterior", quando referentes a ativos, e na conta 2.01.01.12.02, "derivativos – *hedge* fluxo de caixa – no exterior", quando referentes a passivos, além de (ambos) estarem detalhados em notas explicativas.

Já a conta patrimonial de contrapartida para os derivativos de proteção de fluxo de caixa (independentemente da conta de ativo a que se refere) será a conta 2.03.03.01.02, "contrapartidas ajustes em operações de *hedge*".

Quando da liquidação das operações e de acordo com o Registro L300A, os respectivos valores serão baixados, para fins fiscais, para a conta 3.01.01.05.01.36,

7. Embora o CARF mantenha a referência à "neutralidade fiscal", que vigorou apenas durante o Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei n. 11.941, de 2009, entre 2008 e 2014.

8. Acórdão n. 1401-003.873.

9. Acórdão n. 1402-002.501.

"ganho de ajustes a valor justo – instrumentos financeiros de *hedge* – reclassificação de ajustes de avaliação patrimonial", ou 3.01.01.09.01.29, "perda de ajustes a valor justo – instrumentos financeiros de *hedge* – reclassificação de ajustes de avaliação patrimonial", na medida em que a contratação dos derivativos se dá no seio da operação da empresa, consubstanciando-se como receita ou perda operacionais.

Sob o viés fiscal, a tabela dinâmica apresenta o código 3.070 para as operações realizadas em mercados de liquidação futura, na "Tabela Padrão RFB – Parte B".

Já os ajustes serão apresentados no Registro M300A (para atividade geral) como adições ou exclusões, da seguinte forma:

Adições:

Código 52.05: adição da despesa contábil incorrida e não realizada; trata-se da Adição n. 155 (A.155);

Código 52.10: adição da receita realizada e anteriormente excluída; trata-se da Adição n. 156 (A.156);

Exclusões:

Código 131.05: exclusão da receita contábil incorrida e não realizada; trata-se da Exclusão n. 113 (E.113);

Código 131.10: exclusão da despesa realizada e anteriormente excluída; trata-se da Exclusão n. 114 (E.114).

Por outro lado, os ajustes serão apresentados no Registro M300R (para atividade rural) como adições ou exclusões, da seguinte forma:

Adições:

Código 227.05: adição da despesa contábil incorrida e não realizada; trata-se da Adição n. 155 (A.155);

Código 227.10: adição da receita realizada e anteriormente excluída; trata-se da Adição n. 156 (A.156);

Exclusões:

Código 305.05: exclusão da receita contábil incorrida e não realizada; trata-se da Exclusão n. 113 (E.113);

Código 305.10: exclusão da despesa realizada e anteriormente excluída; trata-se da Exclusão n. 114 (E.114).

Caso os controles apresentados sejam seguidos nesses exatos termos, entendemos que os controles contábeis e fiscais da empresa contribuinte terão

atingido a conformidade com a legislação tributária de regência, de modo a comprovar o controle das movimentações relacionadas aos derivativos.

5 EXPOSIÇÃO A RISCO PELO DESCUMPRIMENTO DA NORMA FISCAL

Sabe-se que o descumprimento da legislação tributária submete o contribuinte ao pagamento do débito tributário, acrescido dos devidos encargos (multa, juros e correção monetária, conforme o caso).

No caso especificamente avaliado aqui, a exposição fiscal pelo descumprimento do art. 32 da Lei n. 11.051, de 2004, deve ser minorada, haja vista que se trata de efeito tributário temporário.

Nesse sentido, aplica-se o disposto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, que assim estabelece:

Art. 6º [...]

[...]

§ 5º – A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º – O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º – O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Devemos ter em mente que a conduta fiscal que mantenha o regime de competência no que diz respeito aos derivativos como instrumentos de *hedge* pode causar postergação ou antecipação de tributos (IRPJ/CSLL), dependendo da posição da proteção, se ativa ou passiva.

Sendo assim, a exposição fiscal e o risco de autuação da empresa contribuinte existem apenas e tão somente nos casos em que se verificar a postergação de eventuais tributos sobre o lucro, e, mesmo nesse caso, os valores referentes aos tributos em si, ou seja, ao principal da dívida tributária, não serão cobrados,

porque terá havido apenas recolhimento em atraso, portanto, o recolhimento haverá ocorrido.

Acrescente-se que mesmo a multa de mora pode ser afastada, em razão de o recolhimento posterior ser considerado como denúncia espontânea (nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN).

6 EFEITOS TRIBUTÁRIOS CONFORME O CUSTO (ESTOQUE)

Conforme comentado anteriormente, uma empresa contribuinte pode vir a adotar uma prática contábil que implica a absorção dos efeitos da liquidação dos instrumentos de proteção (*hedge*) no estoque e, por decorrência, no custo, em momento posterior. Nesse sentido, o ganho ou a perda de *hedge* são transferidos para o ativo subjacente, no caso, as mercadorias em estoque (**débito/crédito** na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial – AAP –, no patrimônio líquido, e **crédito/débito** na conta de estoque, no ativo).

A interpretação literal da legislação tributária a respeito, especificamente do art. 32 da Lei n. 11.051, de 2004, também visto anteriormente, conduz à aplicação dos efeitos tributários dos instrumentos de *hedge* no momento da liquidação do respectivo contrato, o que equivaleria a atribuir efeitos fiscais pelo “regime de caixa”.

Ocorre que a divergência entre a prática contábil e a exceção no tratamento tributário (adoção do “regime de caixa”) pode provocar distorções na apuração do lucro a ser tributado pela empresa contribuinte, como caracterização da **renda tributável** (fato gerador do imposto sobre a renda) nos termos da disciplina constitucional e complementar (Código Tributário Nacional – CTN).

Diante disso, pensamos que há sólidos fundamentos para entender, em casos concretos e absolutamente concernentes aos controles e às práticas de uma empresa contribuinte em particular, que a exceção de tratamento tributário prevista no citado art. 32 da Lei n. 11.051, de 2004, poderia ser entendida como uma **faculdade** ao contribuinte – entendimento que passamos a expor.

O lucro real é definido como “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária” (art. 6º do Decreto-lei n. 1.598, de 1977). Por sua vez, esse “lucro líquido” “deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial” (art. 6º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.598, de 1977), vale dizer, trata-se do lucro apurado conforme as normas juscontábeis.

Assim sendo, a apuração do lucro real adota, como regra geral, o regime contábil da competência, o que é expressamente previsto pela lei comercial, qual seja, a Lei n. 6.404, de 1976, nestes termos:

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

A literatura contábil tradicional relaciona o regime de competência ao princípio da realização da receita, em conjunto com o princípio de confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis¹⁰. Para o caso em exame, a observância dos princípios contábeis mencionados significa atribuir efeitos tributários, na apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL), aos instrumentos de proteção (*hedge*) somente quando houver o trânsito pelo resultado do exercício.

Corroborar essa posição a redação do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece, como fato gerador do imposto sobre a renda, a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do acréscimo patrimonial¹¹.

Para que o acréscimo patrimonial seja apurado de maneira adequada, em conformidade com a Constituição Federal e o CTN, faz-se necessário que seja preservado o confronto entre receitas e despesas.

A adoção do "regime de caixa" (exceção) para determinação dos efeitos tributários dos derivativos da empresa contribuinte pode provocar divergência na apropriação das receitas, dos custos e das despesas dos derivativos: para a apuração do lucro real, na liquidação do contrato; para a apuração do lucro contábil (lucro líquido determinado pela lei comercial), quando da baixa do estoque.

A consequência é a tributação de valores ou a dedução de **valores que não representam acréscimo patrimonial (renda)** nos termos das normas gerais tributárias, distorcendo o fato gerador e a base de cálculo dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL), porque se verifica o descasamento entre a receita e os custos e as despesas respectivas.

10. FIPECAFI/Arthur Andersen. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 55 e p. 59.

11. Conferir FERNANDES, Edison Carlos. **Novo imposto de renda das empresas**. São Paulo: Trevisan, 2015. cap. 3.

Adicionalmente, existe ainda a consideração da desproporção entre custo e benefício do controle fiscal: tendo em vista que o ativo subjacente do instrumento de proteção é o estoque, a aplicação dos efeitos fiscais na liquidação do derivativo, nos estritos termos do art. 32 da Lei n. 11.051, de 2004, acarretará a reversão à parcela do custo referente ao *hedge* que seja verificada em cada venda – baixa do estoque.

Nesse sentido, os controles contábil e fiscal desse ajuste temporário (diferença entre a adoção do regime de caixa – legislação – e a do regime de competência – prática contábil) requerem atenção e trabalho que não são razoáveis diante dos impactos de ser verificada eventual postergação dos recolhimentos dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL).

Finalmente, aplicam-se nesse caso também os comentários sobre a exposição fiscal pelo eventual descumprimento da norma tributária.

7 REFERÊNCIAS

FERNANDES, Edison Carlos. **Novo imposto de renda das empresas**. São Paulo: Trevisan, 2015.

FIPECAFI/Arthur Andersen. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro**: produtos e serviços. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2010.

GALDI, Fernando Caio; BARRETO, Eric; FLORES, Eduardo. **Contabilidade de instrumentos financeiros**: IFRS 9 – CPC 48. São Paulo: Atlas, 2018.

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

EFEITOS DA RECLASSIFICAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS PARA ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA: AVALIAÇÃO PELO VALOR JUSTO OU PELO MEP NA APURAÇÃO DE GANHO OU PERDA DE CAPITAL?

Fabiana Carsoni Fernandes

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

Paulo Coviello Filho

Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pelo IBDT. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado e Contador.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O MEP 3 Avaliação de ativos e passivos a valor justo 4 A reclassificação prevista na norma contábil e as implicações fiscais 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: Este artigo aborda os efeitos fiscais decorrentes da mudança do método de avaliação de investimento para fins contábeis, do MEP para a avaliação a valor justo, na hipótese de reclassificação de investimento em coligada ou controlada para a conta de ativo não circulante mantido para a venda. De acordo com o CPC 18, se a entidade tiver que efetuar a reclassificação contábil de investimento para a conta de ativo não circulante mantido para a venda, deverá avaliar o investimento a valor justo, descontinuando a aplicação do MEP. Neste artigo, buscamos demonstrar que a reclassificação contábil não deve ocasionar efeitos na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSL no momento da alienação ou baixa do investimento, porque a legislação tributária possui normas determinando os critérios de mensuração dos ganhos e perdas de capital na alienação de investimentos.

PALAVRAS-CHAVE: Participações societárias. Avaliação pelo valor justo. Método de equivalência patrimonial. Ganho ou perda de capital. IRPJ. CSL.

1 INTRODUÇÃO

A **Revista de Direito Contábil Fiscal** tem-se destacado por publicar trabalhos críticos sobre as controvérsias entre a contabilidade e o direito tributário.

Diante desse cenário, apresentamos o presente estudo, relacionado à reavaliação contábil de investimento em outra sociedade, do método da equivalência patrimonial (MEP), para o método do valor justo (AVJ), em razão da intenção de venda, com foco nas implicações fiscais decorrentes de tal reavaliação.

Tanto o MEP como o valor justo constituem metodologias de avaliação de ativos da entidade. Essas metodologias têm por objetivo melhor exprimir a situação patrimonial da entidade, na forma do art. 178 da Lei n. 6.404, de 1976. O uso delas está inserido na chamada "fase de mensuração" do processo contábil.

O processo contábil é caracterizado por três fases, a saber: (a) reconhecimento, na qual é feita a classificação da ação de natureza econômica, isto é, a definição da natureza do item estudado; (b) mensuração, na qual a ação de natureza econômica tem sua base de mensuração definida; e (c) evidenciação, na qual é feita a demonstração do processo de reconhecimento e mensuração aos usuários externos das demonstrações financeiras¹.

Entre os critérios de mensuração, têm-se, por exemplo, o custo de aquisição e o MEP, adotados na avaliação de investimentos, e o custo histórico e o valor justo, adotados para ativos e passivos em geral.

O custo ou valor histórico é o montante efetivamente despendido ou incorrido, recebido ou auferido, para passivos e ativos. Já o valor justo é uma estimativa do preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado.

Por sua vez, o MEP e o método do custo consistem em metodologias de avaliação de investimentos criadas e normatizadas pela legislação societária e normas contábeis. Nos termos do art. 183, III, da Lei n. 6.404, de 1976, os investimentos em participação no capital social de outras sociedades devem ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento – sem custo – de ações ou quotas bonificadas². Já o art. 248, II, da Lei n. 6.404, de 1976, estabelece que os investimentos em coligadas, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum devem ser avaliados pelo MEP, mediante aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido da empresa investida, da porcentagem de participação da investidora em seu capital³. O MEP é disciplinado

1. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 52.
2. Sobre o método do custo, *vide*: GELCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 198-199.
3. Sobre o MEP, *vide*: *ibid.*, p. 207-260.

no CPC 18 (Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto)⁴.

Nos termos do referido CPC 18, o MEP constitui a regra de mensuração de investimentos nas hipóteses por ele disciplinadas. Há, porém, ao menos uma exceção. De acordo com o mencionado pronunciamento, se a entidade tiver que efetuar a reclassificação contábil de investimento para a conta de ativo não circulante mantido para a venda, deverá avaliar o investimento a valor justo. Quer dizer, no caso de participação societária avaliada pelo MEP, a referida reclassificação vai acarretar a descontinuidade de aplicação desse método para fins contábeis, com avaliação do investimento a valor justo⁵, o que, a princípio, poderia ocasionar efeitos na determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), notadamente caso haja alienação ou baixa do investimento, tendo em vista a apuração do custo a ser considerado para fins de ganho de capital.

Se se entender que, com a entrada em vigor da Lei n. 12.973, de 2014, as classificações contábeis passam a ser mandatórias, devendo-se buscar na legislação tributária os efeitos fiscais atribuídos a tais classificações, as normas de valor justo governarão a apuração do ganho ou perda de capital na alienação ou baixa do investimento. Se, diferentemente, se entender que as classificações contábeis não produzem impacto fiscal automático, devendo-se, antes, verificar a existência de norma especial que discipline a matéria, o MEP seguirá sendo o ponto de partida da apuração de ganho ou perda de capital. É justamente em razão dessa possível divergência que o presente trabalho visa a analisar as implicações fiscais decorrentes.

Para iniciar o presente trabalho, passaremos por algumas considerações de ordem teórica sobre o MEP e sobre a avaliação de ativos e passivos a valor justo, para, na sequência, analisarmos a controvérsia objeto do estudo. Como será visto após o desenvolvimento das questões conceituais introdutórias, entendemos que, mesmo na hipótese de reclassificação de investimento em coligada ou controlada para a conta de ativo não circulante mantido para a venda, a pessoa jurídica deve seguir aplicando o MEP para fins fiscais, tendo em vista o art. 248 da Lei n. 6.404, de 1976, e os arts. 23 e seguintes do Decreto-lei n. 1.598, de 1977.

4. CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 18.** Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Brasília, DF: CPC, 2012. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf). Acesso em: 14 fev. 2023.
5. Sobre o tema, vide: GELCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

2 O MEP

Como visto no tópico introdutório do presente trabalho, o MEP está previsto na Lei n. 6.404, de 15.12.1976, mais precisamente em seu art. 248, segundo o qual, "no balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial".

Os incisos do referido dispositivo esclarecem a forma de cálculo do MEP. O inciso I dispõe sobre como será determinado o patrimônio líquido da investida, a partir do seu balanço patrimonial ou balancete, levantado na data ou até 60 dias antes, sem cômputo dos resultados não realizados decorrentes de negócios com a própria investidora, ou com outras sociedades coligadas.

O inciso II estabelece que "o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada". O inciso III, por fim, determina que a diferença entre o valor do investimento calculado com base no inciso II e o custo de aquisição somente será registrada como resultado do exercício se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada, se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos e, se, no caso de companhia aberta, estiver de acordo com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Em suma, o referido dispositivo determina que o valor do investimento será determinado mediante a aplicação do percentual de participação da investidora sobre o valor do patrimônio líquido da investida. Nas palavras de Nelson Eizirik, "pelo método da equivalência patrimonial, a controladora deve refletir no seu investimento, pelo regime de competência, todas as alterações patrimoniais ocorridas na controlada ou coligada"⁶.

É interessante registrar que o art. 248 acima estabelece que não apenas na hipótese de controle, mas também os investimentos em coligadas serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

No regramento contábil, a adoção desse método está prevista no CPC 18 mencionado anteriormente. Em seu item 10, o CPC 18 estabelece que, por esse método, o investimento será reconhecido, inicialmente, pelo custo de aquisição, e seu valor contábil será determinado posteriormente pelo reconhecimento da

6. EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 206 ao 300. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. IV, p. 269.

participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerado pela investida após a aquisição.

A legislação tributária refere-se ao MEP em diversos dispositivos. Ao fazê-lo, a legislação tributária não cria novas hipóteses de aplicação daquela metodologia. Na verdade, ela apenas disciplina os efeitos, do ponto de vista tributário, das metodologias empregadas pela pessoa jurídica para fins societários e contábeis na avaliação de seus investimentos⁷. Tais metodologias, como visto, são determinadas pelos arts. 183, III, e 248, II, da Lei n. 6.404; a legislação tributária apenas faz remissão a elas⁸.

A Receita Federal do Brasil (RFB), em mais de uma ocasião, afirmou que a adoção do MEP deve ser avaliada à luz dos critérios estabelecidos pela legislação societária. Nesse sentido, citem-se, por exemplo, os Pareceres Normativos CST n. 78/1978 e n. 107/1978. Na Solução de Consulta Cosit n. 204, de 24.06.2019, afirmou-se que o preceito da lei societária que disciplina o MEP (art. 248 da Lei n. 6.404/1976) integra-se à lei tributária⁹⁻¹⁰. Isso mostra que, para a RFB, as metodologias de avaliação de investimento são determinadas pela legislação societária e pelas normas contábeis, e não pela lei tributária.

Na legislação fiscal, o tratamento a ser conferido aos ajustes decorrentes do MEP está previsto nos arts. 21 e seguintes do Decreto-lei n. 1.598, de 1977¹¹.

Segundo o art. 21, em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, ao passo que o art. 22 trata

7. Nesse sentido, *vide*, por exemplo: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**: Procedimento X.7. São Paulo: IOB, 2014. v. 2; e SANTOS, Ramon Tomazela. A avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial e os impactos tributários das novas regras contábeis. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 112, p. 269-293, 2013.
8. Há uma hipótese em que o MEP não é estabelecido na lei societária, mas pode ser adotado por força do regime de tributação dos resultados obtidos no exterior. Essa hipótese é a de filiais ou sucursais mantidas pela pessoa jurídica no exterior, conforme determinam os arts. 25 e 26 da Lei n. 9.249, de 26.12.1995 (cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**. Procedimento X.7. São Paulo: IOB, 2014. v. 2). Não é esse, contudo, o caso em análise.
9. RFB. **Solução de Consulta Cosit n. 204, de 24 de junho de 2019**. Brasília, DF: RFB, 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101909>. Acesso em: 17 nov. 2019.
10. Na Solução de Consulta Cosit n. 318, de 27.12.2018, a RFB também afirmou que as condições para adoção do MEP estão previstas na lei societária, mais precisamente no art. 248 da Lei n. 6.404/1976, ao qual a legislação tributária se reporta e o qual adota (RFB. **Solução de Consulta Cosit n. 318, de 27 de dezembro de 2018**. Brasília, DF: RFB, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99084>. Acesso em: 14 fev. 2023).
11. Esses artigos são base legal para dispositivos do RIR/2018 (arts. 423 e seguintes) e da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14.03.2017 (arts. 179 e seguintes)

do ajuste que deverá ser feito no valor do investimento, mantido no ativo, em razão da avaliação feita conforme o art. 21, bem como no caso de pagamento de dividendos – evento que deve ser registrado como diminuição do valor do investimento.

Note-se que o art. 21 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 12.973, de 2014, faz *remissão*, ao tratar do MEP, ao art. 248 da Lei n. 6.404, de 1976, confirmando que *a lei tributária adota e integra a metodologia estatuída na lei societária*¹². Voltaremos à temática da remissão do tópico 4 deste estudo.

Por sua vez, o art. 23 do Decreto-lei n. 1.598 neutraliza, para fins fiscais, os ajustes realizados pela investidora em razão do aumento ou redução do valor de patrimônio líquido da investida, enquanto mantido o investimento no patrimônio da pessoa jurídica.

Essas normas também são encontradas na legislação da CSL. Com efeito, o art. 2º, § 1º, “c”, itens 1 e 4, da Lei n. 7.689, de 1988, dispõe que o resultado do período, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (1) adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (4) exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

Segundo essas regras, portanto, os ajustes decorrentes do MEP não devem impactar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, enquanto subsistir o investimento. Sobre a intributabilidade dos ajustes derivados do MEP, há diversos pronunciamentos do fisco e de nossos tribunais¹³.

12. O critério de remissão adotado pelo legislador tributário atende ao disposto no art. 11, II, “g”, da Lei Complementar n. 95/1998, segundo o qual, para obtenção de precisão, deve ser indicado, expressamente o dispositivo objeto de remissão, sem utilização de expressões como *anterior, seguinte* ou equivalentes. Ricardo Mariz de Oliveira explica que a remissão legislativa pode ser feita por menção, em um texto legal, a conceito relativo a objeto, situação ou pessoa já definido ou mencionado em outra norma, ou por referência a norma constante de outro dispositivo da mesma lei ou de outra (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Desafios para a interpretação no direito tributário [a problemática da remissão]. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 17, n. 101, set./out. 2019. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdicntd=255855>. Acesso em: 14 fev. 2023). Para obtenção de precisão, na forma da Lei Complementar n. 95, deve-se fazer remissão por meio da indicação do dispositivo, como feito no art. 21 do Decreto-lei 1.598.

13. No tocante às perdas em decorrência do MEP, o Acórdão n. 108-09.143, de 06.12.2006, reconheceu que “nos termos da legislação em vigor não será computada da determinação do Lucro Real a contrapartida do ajuste do valor do patrimônio líquido do investimento. Sendo o resultado operacional, ponto de partida para apuração do Lucro Real, influenciado pelo valor de perdas na equivalência patrimonial, a neutralidade em relação ao resultado do período se concretizará com a adição desse valor”. O STJ, no julgamento do Recurso Especial n. 1.649.184/SP (Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 05.04.2018), afirmou que “a variação

As normas acima citadas, que neutralizam o MEP fiscalmente, e que foram adotadas pelo fisco e por nossos tribunais em diversas manifestações, explicitam a ideia segundo a qual os ajustes decorrentes do MEP correspondem a avaliações não realizadas do valor do investimento devido em outras sociedades, não representando ganhos ou perdas efetivos à investidora. Não por outra razão, o art. 197, § 1º, I, da Lei n. 6.404, de 1976, considera não realizada a parcela do lucro líquido do exercício correspondente, entre outros, ao resultado líquido positivo da equivalência patrimonial, apurado com fundamento no art. 248 da mesma lei¹⁴. Trata-se, assim, de ajustes gráficos, que oscilam para mais ou para menos em função das variações ocorridas no patrimônio líquido da investida, sendo que o seu não oferecimento à tributação tem fundamento no art. 43 do CTN, dado que inexistente aquisição da disponibilidade da renda na hipótese de ajustes contábeis – gráficos e não realizados – decorrentes de método de avaliação de investimento.

Nesse sentido, o Acórdão n. 1402-002.616, de 21.06.2017, afirmou que o MEP constitui mero ajuste contábil que, em regra, é neutro fiscalmente, porque “a percepção de resultados positivos em avaliações de investimento em controladas por meio de tal ajuste não implica em realização da renda, não podendo representar disponibilidade de nova riqueza”.

A despeito das afirmações precedentes sobre o MEP não revelar renda disponível, ou adquirida, merecem comentários algumas considerações feitas pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento relativo à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24.08.2001, que previa a incidência de IRPJ e de CSL sobre os lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas no exterior em 31 de dezembro de cada ano-calendário,

positiva ou negativa do valor do investimento em empresa controlada ou coligada situada no exterior, apurada pelo método de equivalência patrimonial, embora influencie no lucro líquido da empresa investidora, não tem impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL”. As Soluções de Consulta Cosit n. 34, de 26.02.02015, e n. 3, de 22.01.2016, também confirmaram a neutralidade desses valores.

14. A reserva de lucro a realizar constitui mecanismo destinado a não descapitalizar financeiramente a entidade, assegurando sua liquidez, o que poderia acontecer se certos lucros reconhecidos pelo regime de competência fossem considerados realizados e restassem distribuídos, quando jurídica e/ou financeiramente ainda não estivessem adquiridos. As variações de MEP são um exemplo evidente disto, pois, quando positivas, acrescem o lucro da investidora, sem estarem efetivamente realizadas – a realização só ocorre se e quando a investida deliberar a distribuição de dividendos em favor da investidora. Daí a lei societária recomendar que a parcela do lucro correspondente ao MEP seja considerada indisponível – porque de fato é –, compondo a reserva de lucros a realizar. A entidade que procede dessa forma deve, quando da distribuição de dividendo pela investida, creditá-lo à conta de investimento, revertendo a parcela equivalente da reserva de lucros a realizar, de modo a torná-la distribuível (CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**: artigos 138 a 205. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3, p. 669-670).

independentemente de sua efetiva distribuição para a pessoa jurídica no Brasil, que foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.588 e do Recurso Extraordinário n. 541.090, julgados em 10.04.2013.

Para o Ministro Nelson Jobim, o conceito de disponibilidade econômica da renda estaria vinculado ao regime contábil de competência, de tal sorte que a avaliação do investimento pelo MEP pela pessoa jurídica no Brasil seria suficiente para autorizar a incidência de IRPJ e CSL sobre os lucros da pessoa jurídica investida no exterior. Posição semelhante foi adotada pelo Ministro Cezar Peluso, cujo voto consignou que "há acréscimo patrimonial, em relação aos investimentos relevantes, na época do fechamento do balanço da empresa no exterior (pelo regime de competência), pois a conta em que são registrados no ativo sofre aumento que reflete no resultado do exercício (gerando lucro)". No mesmo sentido, o Ministro Teori Zavascki entendeu que os valores reconhecidos via MEP estão economicamente disponíveis para a pessoa jurídica no Brasil, o que autorizaria a incidência de IRPJ e CSL sobre tais valores. Contudo, essas afirmações não nos parecem adequadas, porque o MEP é meramente estimativo, gráfico.

Sobre o caráter estimativo do método da equivalência patrimonial, incapaz de, sozinho, distribuir renda à investidora, nos termos e para os efeitos do art. 43 do CTN, cumpre-nos resgatar a lição de Ricardo Mariz de Oliveira ao criticar a decisão do STF no julgamento da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158, de 2001. No que importa ao presente trabalho, ao avaliar a decisão do STF, Mariz ensina que o MEP tem caráter meramente estimativo e transitório do valor do investimento, porquanto "baseado exclusivamente no valor patrimonial contábil da investida, o qual raramente (somente por coincidência acidental) representa o verdadeiro valor da empresa". Por isso, o MEP "não pode representar, não representa nem nunca representou renda disponível porque, ao contrário, ele se destina a avaliar o investimento com base nas rendas que talvez venham a ser adquiridas, mas que ainda não o foram, e talvez nunca venham a sê-lo"¹⁵.

Tem razão Ricardo Mariz de Oliveira quando afirma que o MEP "raramente (somente por coincidência acidental) representa o verdadeiro valor da empresa". É que, entre os índices e critérios de avaliação de valor de mercado de uma empresa (*valuation*), apura-se o valor patrimonial por ação (VPA), que é o resultado da divisão do valor do patrimônio líquido pelo número de ações emitidas, o qual dificilmente ou, nas palavras de Mariz, "somente por coincidência acidental" será o mesmo valor do papel negociado em bolsa, por exemplo.

15. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 470-471.

Ao analisar o tema, Luís Eduardo Schoueri¹⁶ usa interessante metáfora para explicar a impossibilidade de os resultados de MEP serem tributados na perspectiva da investidora, afirmando que "os reflexos de um acréscimo patrimonial tributável na investida, por serem verdadeiras 'sombras' deste, não indicam manifestação de capacidade contributiva pela investidora".

Assim, a despeito do entendimento manifestado pelos Ministros no julgamento da ADI n. 2.588 e do Recurso Extraordinário n. 541.090, o qual, mesmo nas circunstâncias daquele caso, não nos parece representar a melhor interpretação sobre a legislação, podendo tal entendimento ser considerado destoante de todos os demais precedentes citados anteriormente, fato é que, diferentemente da situação tratada no art. 74 da MP n. 2.158-35, de 2001, que previa a tributação do lucro apurado pela controlada no exterior, e dos arts. 76 e seguintes da Lei n. 12.973, de 2014, que atualmente disciplinam a tributação em bases universais, o art. 23 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, e o art. 2º, § 1º, "c", itens 1 e 4, da Lei n. 7.689, de 1988, estabelecem expressamente que não serão computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL as contrapartidas de ajustes do valor do investimento avaliado com base no MEP, de modo que tais dispositivos legais resolvem qualquer controvérsia sobre o tema na hipótese de a investida estar sediada no Brasil.

Sem prejuízo das considerações precedentes acerca da intributabilidade das variações de MEP, essa metodologia de avaliação de investimento produz consequências na órbita fiscal por ocasião da alienação ou baixa da participação societária. É que, nos termos dos arts. 31 e 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, o ganho ou perda de capital na avaliação de investimento sujeito ao MEP deve ser apurado mediante a subtração do valor de alienação ou baixa pelos valores de (i) patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte, segundo o MEP; e (ii) mais ou menos-valia de ativos e passivos, ágio por expectativa de rentabilidade futura ou ganho por compra vantajosa, apurados em conformidade com o art. 20 do mesmo decreto-lei.

Em suma, o MEP constitui critério de avaliação de ativo (investimento), que não representa aquisição de disponibilidade de renda ao investidor, por não acarretar alteração patrimonial definitiva e realizada, mas mera variação escritural do patrimônio. Contudo, isso não significa dizer que o MEP não produza nenhum efeito tributário. Na verdade, o MEP integra a apuração de ganho ou perda de capital, na forma dos arts. 31 e 33 do Decreto-lei n. 1.598 – o que é relevantíssimo para o tema objeto deste estudo, como se verá a seguir.

16. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias** (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012. p. 58.

Antes de seguirmos nossa exposição relativa ao MEP, falaremos brevemente sobre o valor justo. Conforme demonstraremos no tópico vindouro, o valor justo igualmente constitui técnica de mensuração de ativos – e também de passivos. Tal técnica, assim como o MEP, é insuficiente para realizar renda, motivo pelo qual é neutra fiscalmente. Eis o que será tratado a seguir.

3 AVALIAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS A VALOR JUSTO

Como se disse no início deste trabalho, o processo contábil é caracterizado pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação. No Brasil, até as mudanças implementadas na Lei n. 6.404, de 1976, pelas Leis n. 11.638, de 2007, e n. 11.941, de 2009, a etapa de mensuração estava calcada, como regra, nos princípios do custo histórico e da realização da renda.

Ocorre que as restrições impostas pelo uso desses princípios traziam consequências indesejadas aos usuários das demonstrações financeiras, em virtude de não retratarem as efetivas mutações no valor de mercado de ativos e passivos. Outro problema vivenciado no Brasil até a adoção das atuais práticas contábeis, como anotaram Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins, era a falta de coerência na metodologia de avaliação de ativos e passivos. Isso porque alguns elementos do ativo ou do passivo eram trazidos a valor de mercado de forma obrigatória (certos instrumentos financeiros ou ativos biológicos), enquanto, para outros, existia mera faculdade (reavaliação de ativos imobilizados, autorizada pelo art. 182, § 3º, da Lei n. 6.404, de 1976, em sua redação original, antes da modificação nele introduzida pela Lei n. 11.638, de 2007). Pior: no tocante às reavaliações optativas, enquanto algumas empresas as faziam a cada quatro anos, outras as faziam conforme sua conveniência, escolhendo para esse fim, em muitos casos, somente parte dos itens do imobilizado¹⁷.

Daí os reclamos para a mudança do regime de avaliação de ativos e passivos. A utilização do valor justo, em substituição ao custo histórico, parte da premissa de que a comparabilidade e a relevância das informações para o usuário são aumentadas, aproximando os registros contábeis da percepção real do mercado a respeito da posição patrimonial e da *performance* das instituições¹⁸.

17. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade e Finanças** (Edição 30 anos de doutorado), São Paulo, p. 15-16, jun. 2007.

18. MOURA, Eduardo Gonçalves de; DANTAS, José Alves. Nível de confiabilidade do valor justo dos instrumentos financeiros nas instituições bancárias brasileiras. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 2, p. 173, jul./dez. 2015.

A avaliação a valor justo consiste na mensuração de ativos e passivos feita mediante estimativa do preço que se obteria em transação de mercado, ou em transação sem qualquer favorecimento às partes¹⁹. Na ausência de mercado em que se transacione o ativo ou passivo mensurado, o que se tem é apenas um "proxy" de valor justo²⁰. Trata-se, como se nota, de uma presunção, ou estimativa, cuja evidenciação não depende da efetiva realização dos elementos patrimoniais²¹, isto é, não depende de uma troca efetiva no mercado²².

Na Lei n. 6.404, mais precisamente em seus arts. 182, § 3º, e 183, I, "a", e § 1º, com as alterações promovidas pelas Leis ns. 11.638 e 11.941, encontram-se as diretrizes sobre o uso, a qualificação e o tratamento das avaliações a valor justo.

São diversos os pronunciamentos do CPC que determinam o uso e disciplinam a forma de contabilização do valor justo. Conquanto não falem manifestações de profissionais das áreas contábil e jurídica²³ questionando a

19. "Por qual razão não se diz, apenas, 'valor de mercado', em vez de 'valor justo'? É que nem todo elemento patrimonial possui valor de mercado. Justamente por isto, modelos matemáticos e matriciais extremamente complexos têm sido concebidos com a finalidade de permitir o cálculo do valor justo" (IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade e Finanças** [Edição 30 anos de doutorado], São Paulo, p. 11, jun. 2007).
20. FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. What is better: to be roughly right or exactly wrong? The role of quantitative methods in financial accounting. **International Journal of Multivariate Data Analysis**, v. 1, n. 2, p. 166, 2017.
21. MARTINS, Vinicius Gomes *et al.* Mensuração de ativos financeiros a valor justo: análise da relevância da informação e da confiabilidade da mensuração na perspectiva do mercado brasileiro de capitais. *In: 13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo: USP, 2013.
22. Como a avaliação a valor justo pode provocar aumentos patrimoniais sem que a receita ou a renda estejam realizadas, antes mesmo das Leis n. 11.638 e 11.941, foram criadas contas no patrimônio líquido utilizadas para o registro dessas mutações, sem trânsito por resultado até sua realização. Realmente, a Lei n. 6.404 contempla a figura dos "lucros não realizados", no patrimônio líquido, utilizada como contrapartida dos ajustes de ativos e passivos a seus respectivos valores justos, somente ocorrendo trânsito pelo resultado quando de sua realização (cf. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade e Finanças** [Edição 30 anos de doutorado], São Paulo, p. 16, jun. 2007). Contudo, na atualidade, muitas avaliações a valor justo são contabilizadas diretamente no resultado, e quando se apura lucro no período, formado por resultados dessas avaliações, é comum que se delibere sua distribuição, não obstante a inexistência de realização.
23. Eliseu Martins, por exemplo, critica o uso do valor justo para ativos biológicos destinados a mero uso, e não à venda (MARTINS, Eliseu. Ensaio sobre a evolução do uso e das características do valor justo. *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel* [coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2010. p. 145). Alexandre Evaristo Pinto também denunciou o exagero de certas normas contábeis sobre o valor justo (PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel* [coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 31). João Francisco Bianco, por sua vez, constatou que: "No que diz

validade de algumas normas do CPC, para os fins deste estudo, cabe-nos apenas analisar como os pronunciamentos contábeis conceituam e como mensuram o valor justo. Para isso, existe um pronunciamento contábil específico ao qual nos ateremos. Trata-se do Pronunciamento CPC 46, cujo propósito consiste, em linhas gerais, em definir valor justo e estabelecer a forma de sua mensuração e divulgação²⁴. Investiguemos algumas de suas disposições, nos limites a que se propõe este trabalho.

O item 9 do CPC 46 define valor justo como "o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração".

A mensuração do valor justo leva em consideração certas características do ativo ou passivo, entre elas: (a) a condição e a localização do ativo; e (b) restrições, se houver, para a venda ou o uso do ativo (item 11 do CPC 46). Também para efeito de mensuração do valor justo, presume-se que o ativo ou o passivo sejam trocados em uma transação não forçada entre participantes do mercado para a venda do ativo ou a transferência do passivo na data de mensuração nas condições atuais de mercado (item 15 do CPC 46).

Segundo o item 20 do CPC, embora a entidade deva ser capaz de acessar o mercado, ela não precisa ser capaz de vender o ativo ou de transferir o passivo na data de mensuração para que possa definir o valor justo com base no preço desse mercado. Isso porque a avaliação a valor justo é estimada, presumida, e não realizada em troca efetivamente verificada no mercado. Outrossim, ainda que não haja mercado observável para o fornecimento de informações de preços em relação à venda de um ativo ou à transferência de um passivo na data de mensuração, na definição do valor justo, deve-se presumir que uma transação ocorra naquela data, considerada do ponto de vista de um participante do mercado que detenha o ativo ou deva o passivo. Essa transação presumida

respeito aos elementos do passivo, não há previsão na Lei n. 6.404 de avaliação a valor justo. Estes deverão ser avaliados sempre pelo seu valor atualizado até a data do balanço. [...] A despeito disso, o Pronunciamento Técnico CPC 46, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, admite a possibilidade de elementos do passivo serem avaliados a valor justo" (BIANCO, João Francisco. O conceito de valor justo e seus reflexos tributários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel [coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 162).

24. CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 46**. Mensuração do Valor Justo. Brasília, DF: CPC, 2012. Disponível em: http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf. Acesso em: 14 fev. 2023.

estabelece uma estimativa do preço para a venda do ativo ou para a transferência do passivo (item 21 do CPC)²⁵.

As descrições feitas até aqui, todas elas baseadas nas orientações do CPC 46, revelam que as avaliações a valor justo, invariavelmente, envolvem estimativas e subjetivismo²⁶. Essas descrições igualmente revelam que a avaliação a valor justo está baseada em elementos prospectivos, já que, mensurando-se ativos e passivos a valor justo, o que se pretende é *estimar* o futuro²⁷, com o objetivo de se fornecerem informações consideradas úteis à tomada de decisão.

Como se vê, as avaliações a valor justo são estimadas, de modo que, qualquer que seja sua forma de contabilização, não há lastro objetivo e definitivo em sua determinação, mas, sim, mensuração que envolve, em maior ou menor grau, subjetivismo, fatores que revelam a inexistência de efetiva realização da renda²⁸, dada a ausência de troca de mercado, certeza, mensurabilidade e liquidez.

Registre-se que, para estar realizada, a renda não precisa ser recebida em moeda ou outro meio de pagamento. A renda realizada corresponde, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, "a novo direito definitivamente adquirido, ainda que a termo, portanto, ainda que não traduzido em moeda recebida, mas que já esteja disponível para uso, gozo e disposição"²⁹. A tributação do acréscimo patrimonial, no Brasil, é incompatível com a renda meramente estimada, porque o art. 43 do CTN requer a aquisição, em definitivo, da disponibilidade dos ganhos tributáveis.

Como a tributação não aceita o acréscimo potencial, logo, ela não aceita também mensurações a valor justo. Não à toa, a Lei n. 12.973, de 2014, em diversos dispositivos, neutralizou fiscalmente os efeitos dessas mensurações, o que se prova, entre outros, pelos arts. 13 a 19, segundo os quais os ganhos e

25. MOURA, Eduardo Gonçalves de; DANTAS, José Alves. Nível de confiabilidade do valor justo dos instrumentos financeiros nas instituições bancárias brasileiras. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 2, p. 173, jul./dez. 2015.

26. Entre as três principais novidades introduzidas pelas novas normas e padrões contábeis, situa-se o chamado "subjetivismo responsável", ao lado da primazia da essência econômica sobre a forma e da visão prospectiva. Sobre o tema, vide: SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Direito tributário e contabilidade: independência e intersecção. A convivência das duas Ciências. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 132, p. 211-238, jan./fev. 2017.

27. Cf. FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. What is better: to be roughly right or exactly wrong? The role of quantitative methods in financial accounting. **International Journal of Multivariate Data Analysis**, v. 1, n. 2, p. 171, 2017.

28. SILVA, Fabio Pereira da; FLORES, Eduardo. Lucro contábil versus lucro real: aproximações e distanciamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 243, p. 46, dez. 2015.

29. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Incorporação de ações no direito tributário**: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 98.

perdas decorrentes de avaliação a valor justo somente integram o lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, em observância ao princípio da realização da renda, contido no art. 43 do CTN. Essas disposições concedem verdadeira neutralidade aos ajustes decorrentes da avaliação a valor justo, sejam eles positivos (ganhos) ou negativos (perdas), visto que, em ambas as hipóteses, o momento da tributação do ganho ou baixa da perda coincidirá também com o momento de reconhecimento, no resultado, de eventual custo majorado, no caso de ganho de avaliação a valor justo, ou minorado, no caso de perda, movimentos que tendem a neutralizar o efeito dessa avaliação na apuração do IRPJ e da CSL.

Note-se que as flutuações decorrentes do MEP e do valor justo não produzem efeitos tributários antes de qualquer evento de realização, em conformidade com a norma do art. 43 do CTN.

Na ocorrência de evento de realização, o MEP produz efeito fiscal, pois a avaliação dele decorrente representa um dos elementos da apuração de ganho ou perda de capital do investimento, na forma do art. 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, o que significa dizer que a pessoa jurídica pode "ganhar" ou "perder" custo por força dessa sistemática, a depender da variação de MEP na data da alienação ou baixa. Voltaremos a tratar desse fenômeno do próximo tópico.

O que acontece com o valor justo não é exatamente o mesmo que se dá com os investimentos avaliados pelo MEP. Imagine-se que pessoa jurídica tributada pelo lucro real avaliou bem de seu ativo não circulante a valor justo, creditando a correspondente mais-valia ao resultado. Em se tratando de um ganho meramente estimado, faz-se necessário que a pessoa jurídica, nesse momento, exclua o correspondente montante da apuração, fazendo os necessários ajustes no livro de apuração do lucro real (LALUR) e no livro de apuração da base de cálculo da CSL (LACS). Imagine-se também que, em um segundo momento, a pessoa jurídica aliene, a título de compra e venda, esse mesmo bem. Na apuração do respectivo ganho de capital, o custo contábil do bem estará acrescido do AVJ. Para que esse custo possa compor a apuração do ganho suscetível de tributação pelo IRPJ e pela CSL, deve-se acrescê-lo ao lucro real e ao resultado ajustado da referida contribuição; do contrário, a pessoa jurídica "ganharia" custo, sem ter havido tributação sobre ele. Veja-se que, alfim, os ajustes de exclusão e adição, no caso de AVJ, funcionam como mecanismo de neutralização do ganho potencial oriundo dessa metodologia, pois a exclusão e a adição acabam anulando o AVJ. Não poderia ser de outro modo, uma vez que a tributação recai e captura as transações efetivamente ocorridas, e não aquelas apenas esperadas e estimadas.

Feitos esses esclarecimentos de ordem teórica, e retornando à hipótese objeto de análise no presente trabalho, ao passar a avaliar determinado investimento pelo valor justo, em vez do MEP, com a mudança da forma de mensuração do custo do investimento, isso a princípio pode acarretar impacto na apuração do IRPJ e da CSL. Eis o que será tratado a seguir.

4 A RECLASSIFICAÇÃO PREVISTA NA NORMA CONTÁBIL E AS IMPLICAÇÕES FISCAIS

Neste tópico, avaliaremos a controvérsia indicada inicialmente, referente à reclassificação contábil do investimento para a conta de mantido para a venda. Nos termos dos itens 20 e 21 do Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2) e do item 15 do Pronunciamento Técnico CPC 31 (Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada), em determinadas situações, preenchidos alguns requisitos, a pessoa jurídica deverá efetuar a reclassificação contábil de investimento para a conta de ativo não circulante mantido para venda, a qual será avaliada pelo valor justo.

De fato, o CPC 31 estabelece que o ativo mantido para venda deve estar disponível para alienação imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para sua alienação. Por outros termos, a venda do ativo deve reputar-se altamente provável (itens 6 e 7). Sendo esse o caso, os ativos não circulantes mantidos para a venda devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre o que seria seu valor contábil, caso não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo), e o valor justo menos as despesas de venda (itens 15 e 16).

No caso de participação societária avaliada pelo MEP, a referida reclassificação acarreta a descontinuidade de aplicação desse método para fins contábeis, com avaliação do investimento a valor justo, o que pode acarretar efeitos na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, notadamente caso haja alienação do investimento, tendo em vista a apuração do custo a ser considerado para fins de ganho ou perda de capital.

Isso porque, nos termos do art. 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, na apuração do ganho ou perda no caso de alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo MEP, a investida deverá considerar como custo o valor do patrimônio líquido da investida, apurado conforme os arts. 21 a 23, somado aos valores da mais ou menos-valia reconhecida no momento da aquisição e do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou do ganho por compra vantajosa, também reconhecidos no momento da aquisição.

Nesse momento é importante reiterar que a neutralidade do MEP é a regra, portanto, quando se trata dos ajustes decorrentes do MEP, enquanto subsistir o investimento no patrimônio da investidora, não ocorre sua tributação; a exclusão dos ganhos e a adição das perdas de MEP não são temporárias: trata-se de ajustes definitivos, isto é, que não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSL nem mesmo no momento da alienação ou baixa do investimento.

A despeito disso, na hipótese de alienação ou baixa do investimento, a última variação do MEP, ou melhor, a equivalência patrimonial colhida naquele momento impacta a apuração do IRPJ e da CSL, pois para definição do custo do investimento deve ser considerado o valor contábil do investimento, o qual resulta da aplicação do MEP, devendo ser efetuada a última avaliação antes do encerramento do investimento por alienação ou baixa. De fato, o valor contábil do investimento não corresponde ao custo efetivamente pago pela investidora, podendo ser aumentado pela valorização do patrimônio líquido da investida – por exemplo, em razão de lucros que ela venha a auferir –, ou diminuído pela desvalorização do patrimônio líquido da investida – por exemplo, na hipótese de apuração de prejuízos³⁰.

Reitere-se: o método em questão servirá apenas para definição do valor contábil do investimento, para fins de apuração de ganho ou perda de capital, inexistindo previsão legal que determine que os ajustes realizados desde a aquisição do investimento sejam tributados, se positivos, ou deduzidos, se negativos.

Para facilitar a compreensão, suponhamos o seguinte exemplo numérico.

Em x1, determinada pessoa jurídica (A) constitui outra pessoa jurídica (B), sua subsidiária integral, integralizando capital social em 100. Esse valor é, nesse momento, o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica (B).

Em x2, a pessoa jurídica (B) apura lucro de 20, decorrente da sua atividade, de modo que seu patrimônio líquido passa a ser de 120, composto por capital social de 100 e 20 de reservas de lucros.

Consequentemente, o valor do investimento da pessoa jurídica (A) na pessoa jurídica (B), que era de 100, passa a 120, em razão da avaliação pelo patrimônio líquido da investida.

Esse ganho de 20, apurado pela pessoa jurídica (A), não será tributável, conforme exposto acima. Mesmo que ele venha a ser contabilizado em contas de resultado, aumentando o lucro líquido do período, as normas fiscais anteriormente mencionadas autorizam a sua exclusão para efeito de apuração do lucro real e

30. Trata-se de aspecto que, a todo rigor, colide com o disposto no art. 43 do CTN. Falaremos disto adiante.

da base de cálculo da CSL, o que deve ser feito no LALUR e no LACS, a teor do disposto no art. 6º, § 3º, e 8º, do Decreto-lei n. 1.598.

Em x3, a pessoa jurídica (A) decide vender o investimento na pessoa jurídica (B), pelo valor de 150. Em x3, o valor do investimento da pessoa jurídica (A) na pessoa jurídica (B) segue sendo de 120.

O custo a ser baixado no momento da alienação do investimento na pessoa jurídica (B), pela pessoa jurídica (A), será de 120, de modo que o ganho percebido será de 30³¹.

Como se vê do exemplo numérico acima, o ganho auferido pela investidora, pessoa jurídica (A), em decorrência do ajuste de MEP, não é tributável no momento da sua apuração; se, futuramente, esse ganho se mantiver, irá compor o custo de aquisição do investimento, para fins de determinação do ganho de capital.

Da mesma forma, se em vez de ter apurado lucro de 20 em x2, a pessoa jurídica (B) tivesse apurado prejuízo de 20, o patrimônio líquido dela seria de 80, em razão dos prejuízos acumulados de 20. Nesse caso, ainda que se reconheça uma perda no resultado da investidora, o contribuinte deverá anular o efeito desse resultado negativo para fins de apuração do lucro real, como determina a legislação, o que deve ser implementado por meio de adição ao lucro líquido, por meio do LALUR e do LACS.

Ainda nesse cenário hipotético, se, em x3, a pessoa jurídica (A) decidisse vender o investimento na pessoa jurídica (B) pelo valor de 150, o custo a ser deduzido seria de 80, e o ganho seria de 70.

Os exemplos numéricos acima ajudam a concretizar a ideia de que, apesar de o MEP não gerar efeitos fiscais no momento dos respectivos ajustes, positivos ou negativos, enquanto subsistir o investimento no patrimônio da investidora, no momento da alienação ou baixa do investimento, esse método efetivamente impactará a apuração do resultado fiscal, tendo em vista que deve ser utilizado na definição do custo do investimento a ser considerado para fins de apuração de ganho ou perda na operação³².

31. Supondo no exemplo que não houve alteração no valor do PL entre x2 e x3.

32. Esse aspecto não passou despercebido por Ricardo Mariz de Oliveira, que destacou a possível ficção de ganho ou perda gerada pela aplicação do MEP na hipótese de alienação ou baixa, tendo o potencial de gerar tratamento não isonômico e confiscatório. Segundo Mariz, "[...] na apuração do lucro real o método atua de maneira incoerente, inconsistente e assistemática, porque retira da base de apuração do ganho ou perda de capital parcelas do custo efetivo, que foram consumidas pelos ajustes de prejuízos de equivalência patrimonial, os quais, entretanto, não foram dedutíveis do lucro real. E, ao invés, acresce ao custo valores que não o integraram efetivamente, quando da aquisição do investimento, mas foram a ele agregados

Como se vê, enquanto subsistir o investimento na pessoa jurídica, serão neutros os ajustes decorrentes do MEP, sejam eles positivos ou negativos. Posteriormente, quando da alienação ou baixa do investimento, o MEP efetivamente impactará o resultado fiscal, pois o custo do investimento a ser baixado pela pessoa jurídica investidora considerará justamente o patrimônio líquido da investida, e não o custo incorrido pela investidora para aquisição do investimento.

Ou seja, o valor contábil a ser baixado como custo, na apuração do IRPJ e da CSL, na hipótese de alienação do investimento, é aquele determinado pelo MEP previsto no art. 248 da Lei n. 6.404, de 1976, o qual captura as variações no patrimônio líquido da investida.

Por outro lado, caso o investimento seja avaliado a valor justo, o qual é neutro para fins fiscais, como foi visto anteriormente, em tese as variações positivas e negativas decorrentes da aplicação do método seriam neutralizadas no momento da alienação ou baixa do investimento, tendo em vista a sistemática dos arts. 13 e seguintes da Lei n. 12.973. Para concretizar essa afirmação, podemos também recorrer a um exemplo numérico.

Suponha-se que, em x1, determinada pessoa jurídica (A) possui investimento em outra pessoa jurídica (B), avaliado pelo valor do patrimônio líquido, em 100. Nesse mesmo ano, ao reclassificar o investimento para mantido para venda, a pessoa jurídica passa a avaliar o investimento pelo valor justo.

Em x2, suponha-se que houve uma perda de 20 decorrente da avaliação a valor justo, passando o investimento a ser avaliado como 80. Essa perda de 20 deve ser adicionada no LALUR e no LACS. Suponha-se, ainda, que nesse mesmo período o patrimônio líquido da investida (B), que em x1 era 100, variou para 50, mas que a contabilidade, pelos motivos acima expostos, deixou de retratar essa variação.

Seguindo o exemplo hipotético, se, ainda em x2, o investimento em (B) for vendido por 80, a empresa terá, contabilmente, uma receita de 80 em contrapartida a um custo de 80. Ou seja, o resultado será neutro, ou zero. Para fins fiscais, se a empresa adotar o critério de AVJ para efeito de cálculo do ganho ou perda de capital, terá uma receita de 80 e um custo também de 80, devendo, porém, ajustar o lucro líquido, excluindo 20, de modo a neutralizar a anterior adição do mesmo valor. O resultado líquido dessa operação será uma perda de capital de 20, para fins tributários. Mas e se, do ponto de vista fiscal, a pessoa jurídica adotar o MEP nessa operação? O resultado será outro: em x2, sendo o resultado

como lucros por força do método de avaliação, sem terem sofrido tributação" (*Op. cit.*, p. 929-930).

de MEP 50, o contribuinte auferirá ganho de capital de 30, tributável segundo o art. 33 do Decreto-lei n. 1.598. Afinal, qual critério deve ser adotado?

A despeito das determinações contábeis, que impõem a reclassificação do investimento em razão da intenção de venda, com a mudança no critério de avaliação do ativo, deve-se registrar que a legislação societária, a princípio, não permite que o MEP seja descontinuado. É que o art. 248 da Lei n. 6.404 segue em vigor.

No art. 183 da mesma Lei n. 6.404, de 1976, é feita referência sobre as diversas formas de mensuração de ativos. Nele, o MEP é considerado regra geral de avaliação de investimentos em controladas e coligadas, como se verifica da transcrição abaixo de seu inciso III:

Art. 183. No balanço, **os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:**

[...]

III – **os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250**, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas; [...]. (grifos nossos).

Contudo, o mesmo art. 183, agora em seu § 1º, "c", parece admitir que o valor justo seja empregado na avaliação de investimentos mantidos para venda a terceiros. É que, de acordo com o referido dispositivo, "considera-se valor justo: [...] c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros"³³.

Ocorre que, como visto, a legislação fiscal, mais precisamente o Decreto-lei n. 1.598, de 1977, em seu art. 21, ao tratar da obrigatoriedade de avaliação do investimento pelo MEP, faz referência justamente ao art. 248 da Lei n. 6.404, de 1976, sem mencionar qualquer exceção, como o disposto no art. 183, § 1º, "c", ou em previsões contidas em normas contábeis, o que confirma que investimentos

33. Eizirik admite a adoção do método do valor justo para investimentos, mas critica a redação do art. 183, ao estabelecer que o valor justo dos investimentos é o valor líquido pelo qual podem ser analisados a terceiros, pois configuraria imprecisão entre os conceitos de valor justo e valor líquido de alienação, o qual não constaria da Lei n. 6.404, de 1976, de modo que a intenção do legislador teria sido aplicar o valor líquido de realização. Consequentemente, ainda segundo Eizirik, são aplicáveis ao valor justo de investimento as regras sobre valor justo e valor líquido de realização dos estoques (EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 ao 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 415-416).

dessa natureza devem ser avaliados pelo MEP, do ponto de vista tributário, até a data de sua alienação.

Veja-se que a legislação tributária faz remissão à norma societária (art. 248 da Lei 6.404) sem lhe impor qualquer ajuste. Quando isso ocorre, a disciplina de direito privado deve ser observada em sua inteireza.

No relacionamento entre o direito tributário e o direito privado, pode haver harmonia de conceitos e definições, assim como pode existir situação em que o primeiro não se respalda no segundo, assumindo posição de indiferença, ou pode até mesmo exercer dominação frente ao segundo³⁴.

Assim, quatro soluções podem ser adotadas pelo legislador tributário em face dos institutos de direito privado, a saber: (1) remissão; (2) remissão com ajustes (quando o legislador tributário remete a institutos de direito privado, atribuindo-lhes, no entanto, efeitos diversos, como autoriza o art. 109 do CTN); (3) independência³⁵ (quando a obrigação tributária depende de fato jurídico sem paralelo no direito privado, aplicando-se, então, os institutos e princípios próprios do direito tributário); e (4) interferência reversa (quando a norma tributária cria conceitos e institutos que atuam, positivamente, no campo do direito privado)³⁶.

34. NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, p. 93, 2017.

35. Em sentido semelhante, Furio Bosello, professor da Universidade de Bolonha, na Itália, afirma que o legislador pode fazer referência a uma situação já disciplinada por outro ramo do direito, sem determinar qualquer ajuste, assim como pode fazer referência a uma situação já disciplinada, aduzindo-lhe integrações (adições ou exclusões ao lucro contábil, por exemplo), dando-lhe uma qualificação específica (ampliando a noção de empresa, por exemplo) ou elaborando uma categoria jurídica autônoma, isto é, atribuindo à expressão um significado diverso daquele oriundo do ramo que a disciplina (no extinto imposto italiano de família, segundo o autor, o conceito de *família* não guardava correlação com o conceito de *direito civil*) (A formulação da norma tributária e as categorias jurídicas civilísticas. In: MACHADO, Brandão [coord.]. **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 44-45). Também de maneira semelhante, Heleno Taveira Torres afirma que o Direito Tributário pode: (i) *receptionar* todos os conceitos, formas ou institutos de Direito Privado aos quais o legislador não tenha feito referência, expressa ou implícita; (ii) *incorporar* um conceito de *Direito Privado* adotado pelo legislador tributário; e (iii) *transformar*, ou reelaborar, conceitos já definidos no Direito Privado, estabelecendo, assim, conceitos de Direito Tributário sobre o mesmo fato material já disciplinado na seara privada (**Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 77).

36. NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, p. 93-98, 2017.

Neste espaço, não nos cabe esmiuçar cada uma dessas hipóteses. Cumpre-nos apenas assentar que, na disciplina fiscal dos investimentos em controladas e coligadas, a lei tributária adota o MEP tal como regulado pelo art. 248 da Lei n. 6.404, pois, repita-se, o art. 21 do Decreto-lei n. 1.598 diz textualmente que: "Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976" – o que constitui exemplo eloquente de remissão expressa (ou direta) e sem ajustes. Nesses casos de remissão sem ajustes, o direito tributário adota e recepciona conceitos de direito privado, dos quais o legislador tributário não pode se divorciar³⁷.

Não há na lei tributária qualquer outra hipótese de avaliação de investimentos em controladas e coligadas, que não a do art. 248 da Lei n. 6.404, ou seja, que não o MEP. Reitere-se: a remissão é expressa e sem ajustes. Não há menção, implícita ou indireta, ao disposto no art. 183, § 1º, "c". Ao revés, o art. 21 do Decreto-lei n. 1.598, que adota de modo expreso o art. 248 da Lei n. 6.404, ainda elucida como se dá a aplicação do MEP para efeito tributário.

Mencione-se, por fim, que também não há qualquer remissão, nem mesmo implícita, ao valor justo, tampouco a normas contábeis que, determinando a reclassificação do investimento, imponham a conseguinte adoção do valor justo. Portanto, do começo ao fim, o investimento deve ser avaliado pelo MEP para efeito de IRPJ e CSL. Inexiste espaço para escolhas, reclassificações ou remensurações no campo tributário.

Nesse contexto, considerando o disposto no art. 248 da Lei n. 6.404 c/c o art. 21 do Decreto-lei n. 1.598, a todo rigor, ao menos para fins fiscais, a pessoa jurídica deve seguir reconhecendo a variação da parcela do investimento reclassificada segundo o MEP, realizando os eventuais ajustes no LALUR e no LACS, nos termos do inciso I do art. 8º do Decreto-lei n. 1.598³⁸. Mais do que isso, para efeito de apuração de eventual ganho ou perda de capital, a lei tributária é mandatória no sentido de que a mensuração do custo do investimento deve ser feita pelo MEP – o que se retira a partir de remissão implícita (ou indireta) ao art. 248 da Lei n. 6.404 pela norma que rege os ganhos e perdas de capital na alienação ou baixa de investimentos.

Realmente, conforme o art. 33 do Decreto-lei n. 1.598, na apuração do ganho ou perda no caso de alienação ou liquidação do investimento avaliado

37. NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, p. 93-94, 2017.

38. Aplicável à CSL, tendo em vista o disposto no art. 50 da Lei n. 12.973.

pelo MEP, considera-se como custo do investimento o valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade, somado aos valores da mais ou menos-valia reconhecida no momento da aquisição e do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) ou do ganho por compra vantajosa, também reconhecidos no momento da aquisição.

O valor de patrimônio líquido a que se refere o inciso I do art. 33 é justamente o MEP. Portanto, a despeito de a norma não adotar textualmente o art. 248 da Lei n. 6.404, como faz o art. 21, a metodologia de mensuração a que ela alude é inegavelmente o MEP. Há remissão implícita (ou indireta) por meio de menção, no texto legal, a conceito já definido em outra norma³⁹. Tendo ocorrido remissão implícita ao MEP, deve o contribuinte dele se valer.

É de se notar que, além das remissões – explícita e implícita (ou direta e indireta) – acima enunciadas, a adoção do MEP na alienação ou baixa do investimento é decorrência do critério da especialidade.

Recorde-se que, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. Cuida-se do que Sampaio Dória chamou de “coexistência harmônica” de leis sucessivas que, cuidando genérica ou especificamente da mesma matéria, não se entrecrocavam em suas regulamentações⁴⁰.

As normas tributárias que disciplinam os efeitos do AVJ são posteriores àquelas que regulam os efeitos do MEP, não as tendo revogado. Pelo contrário: são normas que convivem em harmonia, porque atuam em situações de fato distintas. Isso porque, segundo a lei tributária, os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados pelo MEP, e, quando alienados ou baixados, esse mesmo método deve lastrear o cálculo do ganho ou da perda de capital. Ou seja, há norma especial, existente a par de outras gerais e especiais de nosso sistema, que governa os investimentos em controladas e coligadas. E essa norma especial deve ser observada, em detrimento daquelas que cuidam do AVJ, ainda que a lei societária e a contabilidade, sob determinadas circunstâncias, requeiram a reclassificação do investimento e sua consequente mensuração a valor justo.

É bem verdade que a Lei n. 12.973, de 2014, não contém uma norma expressa determinando a neutralização, para fins tributários, da mudança de metodologia

39. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Desafios para a interpretação no direito tributário (a problemática da remissão). **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 17, n. 101, set./out. 2019. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=255855>. Acesso em: 14 fev. 2023.

40. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968. p. 47.

de avaliação decorrente da reclassificação do investimento. Contudo, isso não significa dizer que o lançamento contábil deva, automaticamente, produzir efeitos fiscais. A Lei n. 12.973, de 2014, fez adaptações das normas tributárias aos padrões e critérios contábeis introduzidos pelas Leis n. 11.638, de 2007, e n. 11.941, de 2009, mas não regulou por inteiro o regime de incidência do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da Cofins. Na verdade, a Lei n. 12.973 convive paralelamente a uma série de outras normas que compõem o regime de incidência dos referidos tributos. E essas diversas outras normas devem ser analisadas em conjunto com a Lei n. 12.973, não podendo ser olvidadas.

No caso específico ora analisado, dentre as normas que compõem o regime de tributação do IRPJ e da CSL, e que convivem ao lado da Lei n. 12.973, destacam-se os arts. 21 e 33 do Decreto-lei 1.598 (normas especiais), que disciplinam a metodologia de avaliação de investimentos em coligadas e controladas e a forma de apuração de ganhos e perdas de capital na alienação das respectivas participações societárias. Essas normas não foram revogadas pela Lei n. 12.973. Na verdade, a redação dos dois dispositivos foi aperfeiçoada e adaptada pela própria Lei n. 12.973, de 2014, a confirmar sua vigência, eficácia e, mais, sua prevalência, para fins tributários, na hipótese de eventual descompasso com as normas contábeis.

A corroborar essa exposição, registre-se que a edição da Lei n. 11.638, de 2007, visou a adequar as normas contábeis brasileiras ao padrão internacional (International Financial Reporting Standards – IFRS), sendo que a Lei n. 12.973, de 2014, buscou adaptar a legislação tributária às novas normas contábeis, atribuindo-lhes, em muitos casos, efeito neutro. Nessa ordem de ideias, caso fosse interesse do legislador impor alguma restrição ou exceção à adoção do MEP para fins fiscais, notadamente na hipótese de reclassificação para venda, isso teria sido realizado de forma expressa, o que não ocorreu. O que houve foi a manutenção da remissão expressa ao art. 248 da Lei n. 6.404, de 1976, pelo art. 21 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, e da remissão implícita ao mesmo dispositivo pelo art. 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977.

Em reforço ao que se disse acima, cabe mencionar a Solução de Consulta Cosit n. 198, de 10.06.2019, a qual, embora tratando de situação distinta da ora analisada, reconhece que a Lei n. 12.973, de 2014, não regulou o IRPJ e a CSL por inteiro, fazendo-se necessário, para a compreensão dos efeitos de certas normas contábeis, que os dispositivos que disciplinam os referidos tributos sejam analisados em sua totalidade, identificando-se, assim, se há normas que impõem ajustes específicos de apuração do lucro real e da base de cálculo da

CSL, sejam eles de adição ou de exclusão, de modo a neutralizar certos lançamentos contábeis.

Na ocasião, analisou-se se a pessoa jurídica deveria oferecer à tributação ganho de capital na alienação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, quando contabilizado no patrimônio líquido, não compondo, pois, o lucro líquido do período. Embora a Lei n. 12.973, de 2014, nada diga sobre a neutralização do referido lançamento contábil para fins fiscais, a Cosit concluiu haver normas tributárias específicas dispondo sobre a apuração de ganhos e perdas de capital na alienação de investimentos, normas essas que funcionariam como verdadeiros ajustes (de adição ou de exclusão, conforme o caso) ao lucro líquido. Trata-se, de acordo com a Cosit, do art. 31 do Decreto-lei n. 1.598, o qual, no caso concreto, se apresentou como uma norma de adição do ganho ao lucro real.

Na hipótese objeto de análise no presente trabalho, como visto, há normas específicas de mensuração do ganho ou da perda de capital para efeito de tributação. Essas normas devem ser obedecidas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, ainda que as normas contábeis determinem a adoção de AVJ.

Cabe observar, por fim, que o próprio fisco reconhece, em determinados casos, que a reclassificação do ativo não circulante mantido para venda, nos termos do CPC 31, não altera seu regime de tributação. É o que a RFB faz, por exemplo, para efeito de determinar a isenção da receita oriunda da alienação de ativo não circulante (reclassificado para circulante) para efeito da contribuição ao PIS e da Cofins (art. 279, § 1º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700), e também no caso de apuração de ganhos e perdas de capital na alienação de ativos não circulantes, inclusive investimentos, mesmo que reclassificados em função da intenção de venda. Isso mostra que as reclassificações de ativos impostas pelas normas contábeis, de um modo geral, não produzem efeitos fiscais, tampouco modificam regimes de tributação.

Especificamente sobre a alienação ou baixa de investimentos, o § 1º do art. 200 da IN RFB n. 1.700 dispõe que, na determinação do ganho ou da perda de capital, o custo a ser tomado em consideração deve corresponder ao valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte. Contudo, o dispositivo, alinhado à interpretação sistemática e, pois, à necessidade de compreensão das normas tributárias em sua totalidade, ressalva disposições especiais. Veja-se: "Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte [...]".

A disposição especial, no caso, como mencionado linhas atrás, é o art. 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, refletido no art. 184 da IN RFB 1.700, segundo o qual o valor contábil, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital, é aferido pelo MEP.

Talvez a RFB compartilhe do entendimento que expusemos até aqui, uma vez que o art. 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, foi repetido no art. 184 da IN RFB n. 1.700/2017 sem ressalva de qualquer ordem, ou seja, sem determinação de observância das regras de valor justo nas hipóteses em que a lei societária e a contabilidade requererem a adoção dessa metodologia.

Diante do exposto, entendemos que na hipótese de o regramento contábil determinar a reclassificação de investimento em controlada ou coligada para mantido para a venda, quando passa a ser avaliado pelo valor justo, em sua apuração fiscal a pessoa jurídica deve seguir adotando o método de equivalência patrimonial, o qual deve ser considerado para apuração do ganho de capital em caso de eventual alienação ou baixa, de acordo com os arts. 21 e 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977.

5 CONCLUSÕES

Como visto, o objetivo deste trabalho era avaliar os efeitos fiscais decorrentes da mudança do método de avaliação de investimento para fins contábeis, do MEP para a avaliação a valor justo, na hipótese de reavaliação do ativo para a conta de mantido para a venda.

Buscou-se demonstrar neste estudo que a referida reclassificação, com a adoção da avaliação a valor justo do investimento em coligada ou controlada, em detrimento do MEP, deve ser neutralizada para fins fiscais, tendo em vista as disposições expressas do art. 248 da Lei n. 6.404 e dos arts. 21 e seguintes do Decreto-lei n. 1.598, notadamente a previsão contida no art. 33, que trata da apuração do custo de aquisição do investimento na hipótese de alienação ou baixa.

A lei tributária, como se demonstrou, adotou o MEP por meio de remissões explícita (no art. 21 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977) e implícita (no art. 33 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977) ao art. 248 da Lei n. 6.404, de 1976. Não há qualquer remissão, nem mesmo implícita, ao valor justo, tampouco a normas contábeis que, determinando a reclassificação do investimento, imponham a consequente adoção do valor justo. Portanto, do começo ao fim, o investimento deve ser avaliado pelo MEP para efeito de IRPJ e CSL. Inexiste espaço para escolhas, reclassificações ou remensurações no campo tributário.

Além das remissões mencionadas anteriormente, as quais já seriam suficientes para resolver a questão, a Lei n. 12.973, ao regulamentar as alterações decorrentes dos novos padrões contábeis, bem como os efeitos da avaliação a valor justo, no que tange especificamente ao MEP e sua adoção para fins fiscais, não previu qualquer restrição ou exceção à sua utilização na hipótese de reclassificação do investimento para a conta de mantido para a venda, o que confirma a sua obrigatoriedade também nessa situação. De fato, pelo critério da especialidade, devem prevalecer as normas tributárias que determinam o emprego do MEP na mensuração de investimentos em controladas e coligadas, inclusive para efeito de cálculo do ganho ou perda de capital, em detrimento de outros critérios de avaliação, como o AVJ.

Por esses motivos é que entendemos que o MEP tem aplicação mandatória, cumpridos os requisitos dos arts. 243 e 248 da Lei n. 6.404, mesmo na hipótese de reclassificação contábil do ativo, com adoção da avaliação a valor justo.

6 REFERÊNCIAS

- BIANCO, João Francisco. O conceito de valor justo e seus reflexos tributários. *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.
- BOSELLO, Furio. A formulação da norma tributária e as categorias jurídicas civilísticas. *In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**: artigos 138 a 205. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3.
- CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 18**. Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Brasília, DF: CPC, 2012. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf). Acesso em: 14 fev. 2023.
- CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 46**. Mensuração do Valor Justo. Brasília, DF: CPC, 2012. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf. Acesso em: 14 fev. 2023.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.
- EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 ao 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III.
- EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 206 ao 300. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. IV.

FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. What is better: to be roughly right or exactly wrong? The role of quantitative methods in financial accounting. **International Journal of Multivariate Data Analysis**, v. 1, n. 2, 2017.

GELCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade e Finanças** (Edição 30 anos de doutorado), São Paulo, jun. 2007.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Eliseu. Ensaio sobre a evolução do uso e das características do valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

MARTINS, Vinicius Gomes *et al.* Mensuração de ativos financeiros a valor justo: análise da relevância da informação e da confiabilidade da mensuração na perspectiva do mercado brasileiro de capitais. In: **13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2013. São Paulo: USP, 2013.

MOURA, Eduardo Gonçalves de; DANTAS, José Alves. Nível de confiabilidade do valor justo dos instrumentos financeiros nas instituições bancárias brasileiras. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 2, jul./dez. 2015.

NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Desafios para a interpretação no Direito Tributário (a problemática da remissão). **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 17, n. 101, set./out. 2019. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=255855>. Acesso em: 14 fev. 2023.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**: Procedimento X.7. São Paulo: IOB, 2014. v. 2.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Incorporação de ações no direito tributário**: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 98.

PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

RFB. **Solução de Consulta Cosit n. 204, de 24 jun. 2019**. Brasília, DF: RFB, 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101909>. Acesso em: 17 nov. 2019.

RFB. **Solução de Consulta Cosit n. 318, de 27 dez. 2018**. Brasília, DF: RFB, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99084>. Acesso em: 14 fev. 2023).

SANTOS, Ramon Tomazela. A avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial e os impactos tributários das novas regras contábeis. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 112, p. 269-293, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias** (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Direito Tributário e Contabilidade: independência e intersecção. A convivência das duas Ciências. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 132, p. 211-238, jan./fev. 2017.

SILVA, Fabio Pereira da; FLORES, Eduardo. Lucro contábil versus lucro real: aproximações e distanciamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 243, dez. 2015.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

AS OPERAÇÕES DE FINANCIAMENTO ISLÂMICO E AS REGRAS DE SUBCAPITALIZAÇÃO

Ramon Tomazela Santos

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional pela Universidade de Economia e Negócios de Viena, na Áustria. Professor de Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e em diversos cursos de pós-graduação.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Considerações gerais sobre as operações de financiamento islâmico 3 Aspectos contábeis das operações de financiamento islâmico 4 As operações de financiamento islâmico e as regras de subcapitalização 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: Este artigo discorrerá sobre as operações de financiamento islâmico, que representam uma alternativa aos produtos financeiros tradicionais, considerados incompatíveis com as leis islâmicas (Sharia), que proíbem usura (cobrança de juros) e especulação (não se pode fazer investimento com risco de perda total). Nesse contexto, tais operações têm recebido a atenção do mercado tradicional de "países não islâmicos", que procuram oportunidades alternativas de investimento e fontes de financiamento flexíveis e customizáveis.

PALAVRAS-CHAVE: Financiamento islâmico. Aspectos contábeis. Subcapitalização.

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que as operações de financiamento islâmico estão sendo difundidas com enorme celeridade no mundo não islâmico, para atender a demandas específicas do mercado em diversos segmentos de negócio, como bancário, mercado de capitais, administração de ativos e seguros. Essas operações têm recebido a atenção do mercado tradicional de "países não islâmicos" (*i.e.*, regiões que não seguem a religião islâmica e cujos habitantes não são, em sua maioria, muçulmanos), que procuram oportunidades alternativas de investimento e fontes de financiamento flexíveis e customizáveis.

A maior parte dos países muçulmanos (v.g., Catar, Egito, Emirados Árabes Unidos, Iraque, Marrocos e Turquia), cujos habitantes professam, em sua maioria, a fé islâmica, utiliza as operações de financiamento islâmico como produtos financeiros compatíveis com as leis da Sharia. No entanto, essas operações de financiamento estruturadas estão crescendo exponencialmente em "países não islâmicos", o que recomenda o estudo de suas possíveis repercussões no sistema tributário brasileiro.

Nesse contexto, o presente artigo pretende apresentar breves considerações a respeito da aplicação, ou não, das regras de subcapitalização previstas na Lei n. 12.249/2010 às operações de financiamento islâmico.

Para tanto, será preciso apresentar, inicialmente, considerações gerais sobre as operações de financiamento islâmico, com o objetivo de delimitar as características dos principais tipos de arranjos utilizados no mercado. Na sequência, o artigo abordará os aspectos contábeis envolvidos no reconhecimento, na mensuração e na divulgação das operações de financiamento islâmico, para então seguir para a análise do tema sob o enfoque da Lei n. 12.249/2010, que disciplina o controle da subcapitalização no Direito Tributário brasileiro.

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AS OPERAÇÕES DE FINANCIAMENTO ISLÂMICO

Em geral, as operações de financiamento islâmico surgem como uma alternativa aos produtos financeiros tradicionais, considerados incompatíveis com as leis islâmicas (Sharia), que proíbem usura (cobrança de juros) e especulação (não se pode fazer investimento com risco de perda total). No **Alcorão**, o livro sagrado do Islã, há excertos que demonstram restrições à usura, nos seguintes termos:

Capítulo II, v. 276: Deus permitiu a venda, proibiu a usura. Aqueles que voltarem para a usura serão entregues ao fogo, onde ficarão eternamente.

Capítulo XXX, v. 38: O dinheiro que dais a juros para o aumentardes com o bem dos outros, não aumentará perante Deus.

Já os investimentos em instrumentos de capital (*equity*) são permitidos pelas leis islâmicas, desde que as atividades exercidas pela sociedade não sejam proibidas (v.g., álcool, apostas, pornografia, armas, produtos derivados de porcos etc.).

Segundo relato de Glauber Moreno Tavalera, a partir da escola do pensamento islâmico desenvolvida no século XIX, houve uma tendência de relativização da proibição, com seu direcionamento para a **usura pura**, que abrangeria os acréscimos de capital provenientes de empréstimos tomados com a finalidade

exclusiva de multiplicar o capital¹. Ainda assim, a interpretação do **Alcorão** continuou ensejando controvérsias, pois menciona genericamente "o dinheiro que dais a juros". Não se trataria, assim, de uma repulsa apenas aos juros extorsivos e imoderados.

O barão de Montesquieu, em sua clássica obra **O espírito das leis**, criticou a condenação dos juros pelas leis maometanas, dizendo que "a lei de Maomé confunde a usura com o empréstimo a juros. A usura aumenta nos países maometanos na proporção da severidade da proibição: aquele que empresta se indeniza pelo período da contravenção. Nesses países do Oriente, a maioria dos homens não tem nada de seguro; quase não existe relação entre a posse atual de uma quantia e a esperança de tê-la de volta depois de havê-la emprestado: a usura aumenta então na proporção do perigo da insolvabilidade"². Assim, desde Montesquieu, sustenta-se que os juros remuneram não apenas o capital, mas também o risco de não receber a devolução da quantia emprestada.

Seja como for, o fato é que, por conta das restrições previstas nas leis da Sharia, houve o desenvolvimento das operações de financiamento islâmico, que são basicamente operações estruturadas, nas quais as partes utilizam a repartição de riscos e benefícios, em conjunto com bens ou direitos (aquisição ou comercialização de ativos), para evitar a caracterização de uma operação típica de financiamento.

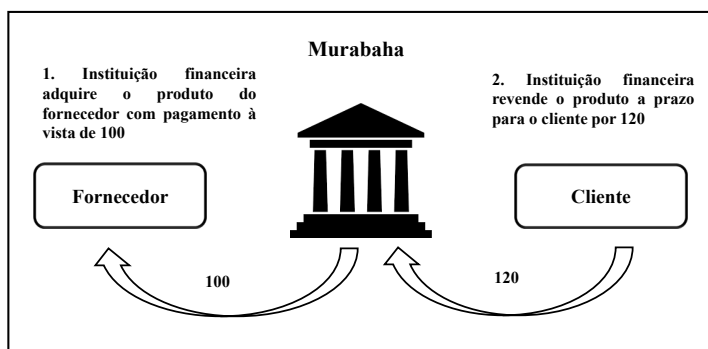
Para ilustrar o funcionamento das operações de financiamento islâmico, tome-se como exemplo a *Murabaha*, que consiste no contrato de compra de mercadorias em que os custos associados à aquisição dos bens e a respectiva margem (custo do capital no tempo) são embutidos no preço de venda.

Nesse modelo, o cliente, em vez de efetuar um empréstimo com uma instituição financeira para efetuar a aquisição de um ativo (operação essa que estaria sujeita ao pagamento de juros), opta por estruturar essa aquisição por intermédio de uma instituição financeira, que será responsável pela aquisição do produto junto ao fornecedor, para sua posterior revenda a prazo para o cliente, com a cobrança de uma margem.

Observe-se que, diferentemente do financiamento tradicional, a instituição financeira adquire a propriedade da mercadoria por tradição real ou ficta, passando a correr eventuais riscos relacionados ao bem adquirido, de tal modo que não há, na essência, mero artifício para evitar a cobrança de juros, mas verdadeira

-
1. TAVALERA, Glauber Moreno. **Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência**. 2. ed. São Paulo: Pillares, 2014. p. 35.
 2. SECONDAT, Charles-Louis de. **O espírito das leis**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 427.

mudança da estrutura negocial e, por consequência, nos direitos e obrigações de cada parte do contrato. A margem da instituição financeira, ainda que possa ter um componente implícito de custo do capital no tempo, tem natureza jurídica de preço (i.e., contraprestação de um contrato de compra e venda), e não de fruto civil do capital. Confira-se a ilustração a seguir:



A partir do exemplo da *Murabaha*, percebe-se que, em geral, as operações de financiamento islâmico são estruturadas com ativos físicos e arranjos negociais, de modo a permitir a obtenção de um retorno econômico, mas sem a cobrança de juros.

3 ASPECTOS CONTÁBEIS DAS OPERAÇÕES DE FINANCIAMENTO ISLÂMICO

A contabilização de operações de financiamento islâmico assumiu tanta relevância no cenário internacional que o *International Accounting Standards Board* (IASB) decidiu estabelecer, em 2011, o *Islamic Finance Consultative Group* (IFCG), que consiste em um fórum consultivo concebido com o objetivo de contribuir para a aplicação rigorosa e consistente das regras contábeis baseadas no padrão IFRS às operações de financiamento islâmico, permitindo, assim, maior alinhamento entre as demonstrações financeiras, e, consequentemente, maior comparabilidade e fidedignidade.

O desafio na aplicação do padrão IFRS às operações de financiamento islâmico reside, primordialmente, na aplicação de critérios contábeis convencionais (*mainstream accounting*) a uma realidade econômica distinta, sem comprometer as leis da Sharia. Assim, ainda que a padronização seja essencial para que grupos globais divulguem seus relatórios financeiros com base em critérios relativamente uniformes, a utilização das regras contábeis convencionais poderia fazer que,

com base na prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica e na necessidade de divulgação do custo do capital no tempo, uma operação como a *Murabaha*, ainda que formalizada juridicamente como uma compra e venda, fosse registrada como um instrumento de dívida para fins contábeis.

Nesse contexto, ressalte-se que o objetivo de preservar as leis da Sharia, por meio de uma contabilização compatível com a natureza jurídica da operação, pode se contrapor, em alguma medida, à pressão que passou a existir desde a crise financeira de 2008, para que a contabilidade reflita de forma mais fidedigna os riscos relativos às operações financeiras, a fim de que os usuários das demonstrações financeiras tenham elementos para avaliar a condição patrimonial da organização, inclusive a sua capacidade de honrar seus compromissos.

Além disso, ainda há a questão da falta de uniformidade no reconhecimento das operações de financiamento islâmico. Isso porque, mesmo sendo o IFRS o padrão contábil em mais de 100 jurisdições, não há uniformidade na contabilização dessas operações estruturadas, seja porque há uma inegável carga interpretativa na análise da sua essência econômica para fins de qualificação contábil, seja porque parte dos países convive com regras locais de contabilização para os balanços individuais.

Para a classificação de uma operação de financiamento islâmico como um instrumento financeiro na escrituração contábil, é indispensável a verificação pormenorizada das cláusulas contratuais, à luz das definições contábeis de instrumento financeiro e de passivo. Em linhas gerais, entende-se por **instrumento financeiro** qualquer contrato que origina um ativo financeiro em uma entidade e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial em outra entidade. O **ativo financeiro** deriva do direito contratual de receber dinheiro ou outro ativo financeiro (v.g., caixa, contas a receber, depósitos bancários, aplicações financeiras, investimentos em títulos de dívida, cotas de fundos de investimento, entre outros). Inversamente, o passivo financeiro corresponde à obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro ativo financeiro (v.g., contas a pagar, duplicatas a pagar, fornecedores, empréstimos e financiamentos, títulos de dívida emitidos, entre outros)³.

Contabilmente, o passivo corresponde a uma obrigação legal presente, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos futuros. No que tange aos passivos financeiros, a mensuração segue, em regra, o método do custo amortizado, considerando a taxa de juros efetiva (v.g., juros, taxas bancárias,

3. Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC n. 39.

comissões, custos de transação, prêmios etc.), ou, em certos casos, a avaliação a valor justo, com contrapartida em resultado.

Nesse contexto, um fator relevante a ser considerado na *Murabaha* reside na transferência, ou não, dos riscos do produto pela instituição financeira, antes de sua entrega ao cliente. Em geral, se houver a transferência do risco do produto para a instituição financeira, seria razoável manter o reconhecimento da operação como uma compra e venda a prazo, com o pagamento diferido. Diversamente, caso a instituição financeira não assuma qualquer risco relacionado ao produto na transação, o reconhecimento contábil seria sob a forma de um instrumento financeiro, com base na prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica e na divulgação do custo do capital no tempo⁴⁻⁵.

É interessante notar que, embora se propague a ideia de prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica, a qualificação contábil de uma transação também depende da análise das cláusulas contratuais e dos direitos e obrigações atribuídos a cada uma das partes. A assunção, ou não, de risco do produto pela instituição financeira, como critério relevante para o reconhecimento contábil da *Murabaha*, evidencia a imbricação que existe entre o regime jurídico e a qualificação contábil das transações.

Como exemplo, no âmbito do Direito Civil brasileiro, o domínio relativo às coisas móveis somente se adquire pela tradição. É o que dispõe o art. 1.226 do Código Civil, segundo o qual "os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos, por ato entre vivos, só se adquirem com a tradição". É com a tradição, portanto, que o direito pessoal, que foi criado pelo contrato, ganha foro de direito real, conforme se extrai, ainda, do art. 1.227 do Código Civil, segundo o qual "a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição".

Além de transferir a propriedade sobre a coisa móvel, a tradição implica a transferência dos riscos sobre a coisa do vendedor para o comprador, nos termos dos arts. 481⁶ e 482⁷ do Código Civil. Segundo esses dispositivos, no contrato de compra e venda, a transferência dos riscos do vendedor para o comprador

4. IBRAHIMA, Hasmiene Diocolano; LINGA, Ding Xiao. An appraisal of the financial reporting practices of Islamic banks: the case of Murabahah contract. **Scientific Journal of PPI-UKM**, v. 3, n. 3, p. 113-118, 2016.

5. ROSMAN, Romzie; HAMID, Mohamad Abdul; AMIN, Siti Noraini; AHMED, Mezbah Uddin. Financial Reporting of Murabaha Contracts: IFRS or AAOIFI Accounting Standards? **MEI Insight – Islamic Finance Special**. Singapore: National University of Singapore, 2016. p. 2016.

6. "Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro".

7. "Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador."

ocorre ao momento da tradição da mercadoria⁸. Assim, na sistemática brasileira, a assinatura do contrato de compra e venda não basta para transferir o domínio, de modo que, até o momento da tradição, a mercadoria continua a pertencer ao vendedor. Por conseguinte, até o instante da entrega, os riscos incidentes sobre a coisa, objeto do contrato de compra e venda, pertencem ao devedor⁹.

Ademais, segundo o art. 476 do Código Civil, "nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro". O dispositivo legal em questão consagra a máxima da exceção do contrato não cumprido (*exceptio non adimpleti contractus*), de modo que, no contrato de compra e venda, o direito definitivo do vendedor ao preço somente passa a existir a partir da tradição da mercadoria, antes da qual ele sequer pode exigir o pagamento, tendo em vista que nenhuma parte pode exigir o cumprimento da obrigação da outra parte antes de cumprir a sua. É por isso que o direito ao recebimento do preço somente surge, definitiva e incondicionalmente, no momento da tradição, tendo em vista que o vendedor não pode exigir a contraprestação do comprador antes de cumprir a sua obrigação de entregar a mercadoria.

Em geral, a tradição opera-se pelo ato material de entrega da coisa em si, ou sua transferência de mão a mão, do vendedor para o comprador. Esse é o ato mais frequente de aquisição do domínio, que pressupõe um acordo de vontades entre o vendedor e o adquirente, anterior ao ato da tradição. Nem sempre, contudo, haverá a entrega da coisa em si. A tradição é real quando envolve a entrega efetiva e material da coisa (*corpus*). Porém, a tradição também pode ser simbólica, quando representada pela entrega de algo que simbolize a coisa. Nesse caso, a coisa em si, objeto da prestação do vendedor, não é materialmente entregue, mas o simbolismo do ato é indicativo do propósito de transmitir a posse, significando que o adquirente passa a ter disponibilidade física sobre a coisa. Por fim, a tradição pode, ainda, ser ficta, assim considerada aquela decorrente de artifício legal ou de convenção das partes como a *traditio brevi manu* e o constituto possessório (cláusula *constituti*).

Essa breve exposição demonstra a importância que a transferência da titularidade e dos riscos e benefícios sobre o produto exerce na contabilização da *Murabaha*.

8. PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. 17. ed. atual. por Caitlin Mulholland. Rio de Janeiro: Forense, 2013. v. III, p. 106.

9. RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 3, p. 145.

4 AS OPERAÇÕES DE FINANCIAMENTO ISLÂMICO E AS REGRAS DE SUBCAPITALIZAÇÃO

Os arts. 24 e 25 da Lei n. 12.249/2010 submetem ao controle da subcapitalização os juros pagos ou creditados a pessoas vinculadas no exterior ou a pessoas residentes em jurisdição com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado. Logo, não havendo o pagamento de juros, as operações de financiamento islâmico ficam fora do escopo normativo das regras de subcapitalização.

Tome-se como exemplo, novamente, a operação conhecida como *Murabaha*, na qual uma pessoa jurídica, em vez de realizar um empréstimo sujeito ao pagamento de juros para comprar um bem, decide adquirir esse bem diretamente de uma parte vinculada no exterior, mediante pagamento parcelado do preço. O preço fixo atribuído ao bem pela parte vinculada para pagamento em parcelas certamente considera o custo do capital no tempo (juros implícitos). Porém, do ponto de vista jurídico, não houve o pagamento de juros, o que afasta a aplicação das regras de subcapitalização.

Contabilmente, o ajuste a valor presente do passivo relativo à aquisição a prazo até pode evidenciar que há um componente implícito de juros. Isso porque, segundo o item 9 do Pronunciamento Técnico CPC n. 12, os passivos monetários com juros implícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente no momento do seu reconhecimento, por ser este o seu custo original sob a perspectiva das avaliações a valor justo. Sob o enfoque contábil, quanto maior a taxa de juros embutida e o prazo de vencimento, maior tende a ser a distorção provocada nas demonstrações financeiras pela falta de reconhecimento do ajuste a valor presente. É por isso que a contabilidade pode reconhecer juros ativos (venda de bens, direitos ou serviços) ou juros passivos (aquisição de bens, direitos ou serviços) nas operações a prazo.

No entanto, o termo "juros", para fins de interpretação dos arts. 24 e 25 da Lei n. 12.249/2010, deve ser compreendido em seu sentido técnico-jurídico, não havendo fundamento para a consideração de juros implícitos. Na ação 4 do Projeto BEPS, a OCDE utiliza o conceito de *payments economically equivalent to interest* para alcançar operações de garantia, contratos derivativos, instrumentos financeiros híbridos, estruturas de financiamento islâmico, entre outras¹⁰. Porém, não foi isso o que fez o legislador nacional, de modo que o conceito de juros deve ser interpretado segundo o direito privado.

10. OECD. **Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments**. Action 4: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 29-31.

Os juros são conceituados como os frutos civis do capital, que remuneram o seu titular pela privação voluntária ou involuntária do capital e pelo risco de não o receber de volta. Trata-se, assim, de remuneração pela utilização de capital alheio durante certo lapso temporal, para posterior devolução ao seu titular¹¹.

Na ótica contábil, a operação comercial caracterizada como um financiamento deve ser submetida ao ajuste a valor presente, de modo que o valor consignado na documentação de suporte (contrato, notas fiscais, comprovantes de pagamento) deve ser adequadamente decomposto para efeito contábil. Por meio desse procedimento, os juros embutidos devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias e devem ser apropriados pela fluência do prazo. É o caso, por exemplo, da aquisição a prazo de estoques ou ativo imobilizado, em relação aos quais os juros imputados nos preços devem ser expurgados na mensuração inicial desses ativos¹².

Ainda que essa aquisição de estoque ou ativo imobilizado tenha sido feita de parte vinculada no exterior, inserida no âmbito subjetivo das regras de subcapitalização, a decomposição do custo de aquisição, com a apropriação de juros pela fluência do prazo, não deveria acarretar alterações para efeito de aplicação do art. 24 da Lei n. 12.249/2010. Afinal, esses valores, ainda que decompostos na escrituração contábil, não constituem juros sob o prisma do direito privado, mas, sim, preço de aquisição de um bem.

Foi justamente por isso que, no art. 5º da Lei n. 12.973/2014, o legislador tributário estabeleceu que os valores decorrentes do ajuste a valor presente de obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante somente serão considerados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no período de apuração em que (i) o ativo adquirido a prazo, que deu origem ao correspondente passivo, seja realizado; ou (ii) a despesa ou o custo sejam efetivamente incorridos, quando contabilizados diretamente no resultado. Para tanto, exige-se que os valores decorrentes do ajuste a valor presente sejam evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo¹³.

Dá-se vê que o legislador tributário procurou neutralizar os efeitos fiscais do ajuste a valor presente, seja por considerar que se trata de mera estimativa do valor atual de um fluxo de caixa, seja por reconhecer que os juros implícitos se afastam da natureza jurídica do negócio segundo o direito privado.

11. MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus. **Curso de direito civil: direito das obrigações** – 1ª parte. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 4, p. 381.

12. Item 32 do Pronunciamento Técnico CPC n. 12.

13. MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil**: comentários à Lei n. 12.973/2014. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 72-76.

De fato, os juros implícitos reconhecidos pela contabilidade não decorrem de uma causa jurídica de atribuição patrimonial típica dos juros que constituem frutos civis.

Segundo Antonio Junqueira de Azevedo, sempre que há um deslocamento patrimonial de um sujeito de direito em favor de outro, deve-se procurar a causa que justifica essa atribuição¹⁴. O pagamento, em regra, é ato jurídico *stricto sensu* de cumprimento de obrigação que consiste na entrega de dinheiro (direito subjetivo patrimonial que integra o patrimônio de uma pessoa). Assim, a identificação da causa de atribuição patrimonial envolve a análise da causa da transferência de titularidade de direitos subjetivos patrimoniais e de deveres jurídicos patrimoniais. Excepcionalmente, o pagamento poderá dar origem a uma relação jurídica de crédito autônoma, segregada de uma obrigação primitiva. É o que ocorre, por exemplo, no chamado **pagamento com sub-rogação** feito por terceiro¹⁵.

A distinção entre **causa do negócio jurídico** e **causa de atribuição patrimonial** é elucidada por Custódio da Piedade Ubaldino Miranda, para quem a causa de atribuição patrimonial remonta à origem da obrigação de efetuar o pagamento, que não decorre, necessariamente, de um negócio jurídico. Trata-se da justificativa para determinada atribuição patrimonial, que abrange qualquer benefício suscetível de avaliação pecuniária¹⁶. Desse modo, embora o negócio jurídico possa ser a causa de atribuição patrimonial que justifique determinado pagamento, é certo que o vínculo obrigacional também pode surgir diretamente da lei ou de outros atos jurídicos em sentido estrito. É o que se verifica em relação aos juros, que podem decorrer de estipulação contratual ou de disposição legal.

Os juros implícitos reconhecidos pela contabilidade não decorrem, por óbvio, de uma causa de atribuição patrimonial. As partes da relação jurídica não pactuaram o pagamento de juros, tendo havido o seu reconhecimento porque a contabilidade, com base no primado da essência econômica, entende que essa forma

14. AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico e declaração negocial**: noções gerais e formação de declaração negocial. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1986. p. 124. O tema foi abordado de forma detida no texto: SANTOS, Ramon Tomazela. A dedutibilidade de despesas com o pagamento de propina à luz das leis internas e das convenções internacionais celebradas pelo Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 48, p. 727-728, 2021.

15. Eis a precisa lição de Orlando Gomes: "Não é possível qualificar uniformemente o pagamento. Sua natureza depende da qualidade da prestação e de quem o efetua. Feito por terceiro é um negócio jurídico e, igualmente, se, além de extinguir a obrigação, importa transferência de propriedade da coisa dada pelo *solvens ao accipiens*, admitida em algumas legislações. Em outras modalidades, é ato jurídico *stricto sensu*" (GOMES, Orlando. **Obrigações**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 92).

16. MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. **Teoria geral do negócio jurídico**. São Paulo: Atlas, 1991. p. 156.

de reconhecimento, mensuração e divulgação é a mais adequada para que os usuários das informações contábeis tenham uma interpretação mais adequada das demonstrações financeiras. Esses supostos juros não apresentam, porém, os elementos típicos dos juros enquanto frutos civis. Como ensina Orlando Gomes, os juros apresentam os seguintes traços característicos: (i) vinculação necessária a uma dívida de capital; (ii) nascimento coetâneo; (iii) equivalência a uma fração de capital devido¹⁷. Esses elementos não constam dos juros implícitos eventualmente reconhecidos com base nas regras contábeis.

Outra questão que pode surgir diz respeito ao argumento de prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica na contabilidade, o que poderia levar ao reconhecimento das operações de financiamento islâmico como operações de financiamento (com registro do endividamento e das despesas de juros).

De fato, sabe-se que as regras contábeis baseadas no padrão IFRS (*International Financial Reporting Standards*), adotadas pelo legislador com o objetivo de fortalecer o mercado de capitais brasileiro, passam a privilegiar uma representação fidedigna da substância econômica dos eventos retratados nas demonstrações financeiras, independentemente da forma do ato ou do negócio jurídico praticado pela pessoa jurídica. Esse distanciamento entre a contabilidade e o direito é comumente chamado, pelos contadores, de "primazia da substância econômica sobre a forma jurídica", que basicamente permite que, para fins de registro contábil, determinado ato ou negócio jurídico seja reconhecido, mensurado e divulgado com base nos seus efeitos econômicos, independentemente da estrutura jurídica utilizada.

Essa perspectiva adotada pela contabilidade foi explicada no Parecer de Orientação CVM n. 37/2011, que trata da adoção dos conceitos de representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência econômica sobre a forma jurídica na contabilidade brasileira. Segundo esse parecer, a nova contabilidade quebra "um paradigma cultural há muito presente em nosso ambiente econômico-financeiro, segundo o qual os eventos econômicos eram interpretados e, conseqüentemente, registrados e mensurados predominantemente conforme sua forma jurídica". Na sequência de sua exposição, a CVM aponta que a "contabilidade somente cumprirá sua função essencial de fornecer informações úteis ao processo de tomada de decisão de seus usuários se refletir verdadeiramente a realidade econômica subjacente. Para que essa representação apropriada (*true and fair view*) possa ser alcançada, é importante observar a primazia da essência econômica sobre a forma jurídica dos eventos econômicos".

17. GOMES, Orlando. **Obrigações**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 52.

Tecnicamente, a passagem transcrita confunde **forma jurídica** com **natureza jurídica**. A **forma jurídica** se refere à conformação necessária para a exteriorização do negócio jurídico, tal como a escritura pública exigida para a transferência de direitos reais sobre bens imóveis. Diversamente, a **natureza jurídica** refere-se aos elementos fundamentais que permitem explicar e classificar institutos jurídicos, por exemplo, o contrato de compra e venda para a transferência do direito de propriedade sobre bem imóvel. Logo, no exemplo mencionado, a **natureza jurídica** do negócio praticado é de compra e venda e a **forma jurídica** é a escritura pública¹⁸. Por essa razão, a expressão mais correta, do ponto de vista técnico, seria "primazia da substância econômica sobre a natureza jurídica"¹⁹.

Deixando de lado a questão terminológica, cabe insistir que essa noção de prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica, que orienta a nova contabilidade, não afasta a aplicação de conceitos basilares do direito privado, que permanecem aplicáveis sob a égide da Lei n. 12.973/2014. É o caso do conceito de "juros", que deve ser interpretado à luz do Direito Civil, uma vez que a realidade fática subjacente deve ser aquela reconhecida e institucionalizada pelo direito.

Não por acaso, Heleno Torres adverte que a substância do negócio jurídico advém da interpretação da lei e do fato negocial, sem qualquer recurso à interpretação econômica, pois o intérprete deve laborar exclusivamente com base nas categorias jurídicas. Segundo o autor, "será esta interpretação do texto e do fato negocial que permitirá ao intérprete da norma tributária conhecer, juridicamente, a substância do negócio jurídico e sua compatibilidade com a forma adotada, sem qualquer recurso à 'interpretação econômica' e quejandos, laborando exclusivamente com categorias jurídicas [...]"²⁰.

Essa advertência é relevante porque não há substância econômica fora do direito e da realidade jurídico-civil. É o que ensina Humberto Ávila, para quem a realidade econômica é aquela reconhecida e institucionalizada pelo Direito Civil, pois não há substância econômica fora do patrimônio regulado pelo direito positivo. Não se pode trocar ou comprar qualquer bem ou direito sem a observância das regras jurídicas em vigor, motivo pelo qual a forma e a substância das operações decorrem do Direito Civil²¹.

18. BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 175-176.

19. *Ibidem*.

20. TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 141.

21. Veja-se o entendimento do autor: "O problema é que não existe uma realidade econômica que não seja aquela reconhecida e institucionalizada pelo Direito Civil. É preciso esclarecer: não há

Essa visão é reforçada pelo tradicional alerta de Eros Grau no sentido de que “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto de direito impõe sempre ao intérprete, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso de que projeta a partir dele – do texto – até a Constituição”²². Disso decorre que o intérprete deve considerar as regras tributárias no contexto do ordenamento jurídico e da realidade jurídico-civil e que a abertura do Direito Tributário para a ciência contábil deve observar os pressupostos extraídos da teoria dos sistemas. A noção de prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica, que orienta a nova contabilidade, reflete apenas o seu objetivo de oferecer informações úteis, comparáveis e compreensíveis aos seus usuários²³, não tendo o condão de afastar conceitos basilares do direito privado.

É bem verdade que a essência econômica a ser refletida na contabilidade é extraída a partir do exame das cláusulas contratuais e das circunstâncias envolvidas no negócio jurídico, e não de maneira abstrata e arbitrária pelo contador²⁴. Não se trata, portanto, de um processo de reconhecimento, mensuração e divulgação integralmente subjetivo. No entanto, a contabilidade não está vinculada à natureza jurídica e pode, no intuito de refletir de forma mais fidedigna determinados eventos, levar em consideração elementos estranhos à conformação jurídica dos atos ou negócios. Ocorre que essa forma de processamento de dados extraídos da realidade fenomênica, que visa a atingir propósitos contábeis, não pode subverter a realidade jurídico-institucional.

Diante disso, não parece ser possível, com base na visão contábil de prevalência da substância econômica sobre a natureza jurídica na contabilidade, requalificar as operações de financiamento islâmico, sem que haja qualquer vício de existência ou de validade no negócio jurídico praticado pelas partes.

No campo do Direito Tributário, o princípio da legalidade tributária exige que o fato gerador do tributo e os seus elementos sejam veiculados, com clareza e exaustividade, por meio de lei em sentido estrito. Assim, a legalidade tributária

substância econômica fora do direito que regula o patrimônio. Não existe riqueza, se ela não gera nenhum poder de disponibilização, de troca, de compra. Que riqueza seria esta que não poderia ser cobrada, trocada, segundo o Direito Civil? A forma e a substância, nesse sentido, são dadas pelo Direito Civil” (ÁVILA, Humberto. **Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 269).

22. GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juizes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 86.
23. FARRIS, Pedro Gasparetto. O objetivo da contabilidade e a sua validade para o direito. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 166, 2021.
24. FERNANDES, Edison Carlos. Convergências jurídico-contábeis: as demonstrações financeiras como base da tributação. In: MURCIA, Fernando Dal-Ri et al. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Altas, 2022. v. 2, p. 173.

requer que todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária sejam estabelecidos por meio de lei formal, enquanto ato normativo emanado por órgão com competência legislativa²⁵.

Dai não se concordar com a ideia de que uma noção contábil possa alterar a qualificação jurídica das operações de financiamento islâmico, transformando, por exemplo, uma compra e venda a prazo em financiamento corporativo, como se competisse à contabilidade qualificar os fatos ocorridos na realidade social, não apenas para fins contábeis, mas também para fins fiscais.

Diante disso, conclui-se que, no âmbito do Direito Tributário brasileiro, a substância do negócio jurídico deve advir da interpretação da lei e do fato negocial, sem qualquer recurso à interpretação econômica, pois o intérprete deve laborar exclusivamente com base nas categorias jurídicas, sendo a realidade econômica aquela reconhecida e institucionalizada pelo Direito Civil. Esse critério de qualificação de atos ou negócios jurídicos deve orientar a definição do tratamento jurídico-tributário aplicável às operações de financiamento islâmico, inclusive para fins de controle da subcapitalização.

5 CONCLUSÕES

As principais ideias expostas neste artigo podem ser assim resumidas:

- as operações de financiamento islâmico representam uma alternativa aos produtos financeiros tradicionais, considerados incompatíveis com as leis islâmicas (Sharia), que proíbem usura (cobrança de juros) e especulação (não se pode fazer investimento com risco de perda total);
- a *Murabaha*, uma das operações de financiamento islâmico mais difundidas no mercado, consiste no contrato de compra de mercadorias em que os custos associados à aquisição dos bens e a respectiva margem (custo do capital no tempo) são embutidos no preço de venda;
- o desafio na aplicação do padrão IFRS às operações de financiamento islâmico reside, primordialmente, na aplicação de critérios contábeis convencionais a uma realidade econômica distinta, sem comprometer as leis da Sharia;
- um fator relevante a ser considerado na *Murabaha* reside na transferência, ou não, dos riscos do produto pela instituição financeira, antes de

25. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O "princípio da tipicidade tributária" e o mandamento de minimização das margens de discricionariedade e de vedação da analogia. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a Constituição**: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 653.

sua entrega ao cliente, o que pode ensejar seu reconhecimento como uma compra e venda a prazo ou como um instrumento financeiro;

- para fins de controle da subcapitalização, o termo "juros" deve ser compreendido em seu sentido técnico-jurídico, que consiste na remuneração pela utilização de capital alheio durante certo lapso temporal, para posterior devolução ao seu titular, não havendo fundamento para a consideração de juros implícitos;
- a noção de prevalência da substância econômica sobre a natureza jurídica, que orienta a nova contabilidade, não afasta a aplicação de conceitos basilares do direito privado, tais como o conceito de "juros", que deve ser interpretado à luz do Direito Civil, uma vez que a realidade fática subjacente deve ser aquela reconhecida e institucionalizada pelo direito;
- no âmbito do Direito Tributário, a substância do negócio jurídico deve advir da interpretação da lei e do fato negocial, sem qualquer recurso à interpretação econômica, pois o intérprete deve laborar exclusivamente com base nas categorias jurídicas, sendo a realidade econômica aquela reconhecida e institucionalizada pelo Direito Civil.

6 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Contribuições e imposto sobre a renda**: estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico e declaração negocial**: noções gerais e formação de declaração negocial. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1986.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O "princípio da tipicidade tributária" e o mandamento de minimização das margens de discricionariedade e de vedação da analogia. *In*: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a Constituição**: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.
- FARRIS, Pedro Gasparetto. O objetivo da contabilidade e a sua validade para o direito. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 3, n. 6, 2021.
- FERNANDES, Edison Carlos. Convergências jurídico-contábeis: as demonstrações financeiras como base da tributação. *In*: MURCIA, Fernando Dal-Ri *et al.* (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2022. v. 2.
- GOMES, Orlando. **Obrigações**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

IBRAHIMA, Hasmiene Diocolano; LINGA, Ding Xiao. An appraisal of the financial reporting practices of Islamic banks: the case of Murabahah contract. **Scientific Journal of PPI-UKM**, v. 3, n. 3, p. 113-118, 2016.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. **Teoria geral do negócio jurídico**. São Paulo: Atlas, 1991.

MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus. **Curso de direito civil: direito das obrigações – 1ª parte**. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 4.

MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil: comentários à Lei n. 12.973/2014**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

OECD. **Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments**. Action 4: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. 17. ed. atual. por Caitlin Mulholland. Rio de Janeiro: Forense, 2013. v. III.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 3.

ROSMAN, Romzie; HAMID, Mohamad Abdul; AMIN, Siti Noraini; AHMED, Mezbah Uddin. Financial Reporting of Murabaha Contracts: IFRS or AAOIFI Accounting Standards? **MEI Insight – Islamic Finance Special**. Singapore: National University of Singapore, 2016. p. 2.016.

SANTOS, Ramon Tomazela. A dedutibilidade de despesas com o pagamento de propina à luz das leis internas e das convenções internacionais celebradas pelo Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 48, 2021.

SECONDAT, Charles-Louis de. **O espírito das leis**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

TAVALLERA, Glauber Moreno. **Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência**. 2. ed. São Paulo: Pillares, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

A TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO IFRS: O CASO DAS EMPRESAS TRANSMISSORAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Vinícius Vicentin Caccavali

Mestrando em Direito Tributário no Programa de Mestrado Profissional da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado e Professor em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Escopo 2 A adoção dos IFRS no Brasil 3 O caso das empresas transmissoras de energia elétrica 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: Este texto analisará as consequências para as empresas transmissoras de energia elétrica da adoção no Brasil dos padrões internacionais de contabilidade, os IFRS (*International Financial Reporting Standards*). De acordo com esses padrões, que privilegiam a essência econômica em detrimento da forma jurídica, as receitas auferidas por essas empresas deveriam ser classificadas contabilmente como de construção, e não mais como transporte de cargas, como era feito antes da mudança. Assim sendo, a RFB (Receita Federal do Brasil) interpreta essa situação como fundamento para exigência de IRPJ e CSLL como se tais empresas fossem construtoras.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Normas internacionais. IFRS. Empresas transmissoras de energia elétrica. Tributação. IRPJ. CSLL.

1 Escopo

O objetivo deste artigo é avaliar as consequências para as empresas transmissoras de energia elétrica da adoção no Brasil dos padrões internacionais de contabilidade, os IFRS (*International Financial Reporting Standards*). De acordo com esses padrões, que privilegiam a essência econômica em detrimento da forma jurídica, as receitas auferidas por essas empresas deveriam ser classificadas contabilmente como de construção, e não mais como transporte de cargas, como era feito antes da mudança.

A mudança da perspectiva contábil decorreu do fato de a execução do serviço público depender da construção de infraestrutura pelas transmissoras, a qual,

após o término do contrato de concessão, continua sob controle do Poder Público, e não das transmissoras. Por esse motivo, entendeu-se¹ pertinente que os custos inerentes a essa construção não fossem contabilizados no Ativo Imobilizado das empresas transmissoras, já que a infraestrutura não poderia ser representada como um item do ativo dessas empresas. Essa questão será mais bem explicada ao longo do texto, sendo, por enquanto, suficiente a compreensão de que a mudança contábil teve a finalidade de aprimorar a retratação contábil dos contratos de concessão.

Tratou-se, portanto, de medida alinhada aos propósitos dos IFRS de valorização da essência econômica das transações. Apesar disso, ante a relação próxima entre a contabilidade e a tributação, a Receita Federal do Brasil, ao verificar essa mudança de classificação contábil, emitiu a Solução de Consulta Cosit n. 174/2015, por meio da qual expressou sua interpretação de que, dada a classificação das receitas como de construção, caberia às transmissoras de energia elétrica apurar a base de cálculo do lucro presumido, ou o valor de estimativas mensais no lucro real, como se construtoras fossem. Ou seja, a Receita Federal do Brasil indicou que a modificação na forma como ocorre a contabilização de receitas deveria implicar mudança na tributação.

Ao interpretar a questão dessa forma, a RFB acabou por indicar que a carga tributária dessas empresas teria aumentado, já que a atividade de construção tem percentuais de presunção superiores aos da atividade de transporte de carga, o que implicaria, portanto, recolhimento maior de tributos na apuração do lucro presumido e de estimativas no lucro real. Na prática, portanto, uma mudança de prática contábil teria implicado aumento de carga tributária.

Essa mudança, aparentemente sutil, merece análise mais aprofundada, tendo em vista que a adoção dos IFRS no Brasil sempre foi atrelada à visão de neutralidade tributária. Desse modo, necessário avaliar se o ordenamento jurídico brasileiro permite que a alteração em uma regra contábil resulte na mudança da tributação. A atividade desenvolvida pelas transmissoras continuou a mesma, sendo a alteração da contabilização voltada exclusivamente ao atendimento dos interesses de investidores, fornecedores, credores etc.

Diante dessa controvérsia, entende-se pertinente e relevante a elaboração de um artigo para tratar do tema, cujo principal objetivo é o de investigar se a legislação tributária autoriza que mudanças contábeis impliquem aumento de tributação.

1. ICPC 01 (R1) – Contratos de Concessão.

2 A ADOÇÃO DOS IFRS NO BRASIL

A avaliação da legitimidade da interpretação da Receita Federal passa pela análise da forma como ocorreu e do propósito da mudança aos IFRS. A Lei n. 11.638/2007 alterou a Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.) e iniciou o processo de migração dos padrões contábeis brasileiros para os IFRS. Essa modificação teve a finalidade de aproximar as demonstrações contábeis brasileiras daquilo que era usualmente observado como padrão para a maior parte dos países desenvolvidos, pois, com isso, seria facilitada a análise de informações contábeis por investidores estrangeiros, o que viabilizaria a entrada de empresas brasileiras em mercados bolsistas e financeiros internacionais².

Além da intenção de informação contábil padronizada, a adoção dos IFRS também foi positiva em razão de implicar introdução de um modelo contábil com visão prospectiva³, superando o modelo brasileiro, formado por uma contabilidade que, por muitos anos, atendia apenas aos interesses da fiscalização tributária. Como ensina Edison Carlos Fernandes⁴, essa mudança legislativa “decretou o divórcio entre os registros contábeis e os registros para fins tributários”. Isso porque os padrões internacionais privilegiam a análise econômica dos fenômenos contábeis, em detrimento da retratação das relações jurídicas, como era o usual no Brasil.

É por esse motivo que Luís Eduardo Schoueri⁵ indica que a modificação para os padrões internacionais permitiu que a contabilidade se livrasse “das amarras da lei tributária”. É como se a mudança representasse o passaporte para que as empresas brasileiras pudessem acompanhar um movimento mundial de fornecer informação contábil útil para investidores e credores. É possível afirmar, sem medo de errar, que a contabilidade passou a ser pensada para seus usuários e não para agentes fiscais.

-
2. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 1.056-1.057.
 3. Considerações retiradas da apresentação do Professor Paulo Ayres Barreto sobre “A nova contabilidade e tributação dos ganhos e perdas de capital: redução de capital e conferência de bens”, realizada no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, organizado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário no ano de 2017.
 4. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015. p. 12.
 5. Nesse sentido: “A Lei n. 11.941/2009 representou ruptura com tal modelo, passando a Contabilidade, a partir de então, a seguir rumo próprio, desvinculado das amarras da lei tributária. A Contabilidade, em síntese, resgatava seu papel de veículo de informação econômica ao mercado, descompromissada de seus efeitos tributários” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias** [aspectos tributários]. São Paulo: Dialética, 2012. p. 15).

A contabilidade passou a transmitir informações sobre efeitos econômicos futuros, o que é relevante para que investidores decidam pela alocação ou não de recursos na entidade, assim como para que potenciais credores avaliem a pertinência ou não de financiamentos para a empresa, bem como a que custo faria sentido fornecer esse financiamento. Não era suficiente a esses investidores conhecer o custo histórico⁶ da aquisição de um ativo no passado; para eles, o mais relevante é saber o valor justo daquele ativo no presente.

A nova realidade contábil, portanto, continua baseada em transações passadas, mas a aproximação com o valor de mercado faz com que seja possível influenciar decisões futuras. Cabe à entidade buscar esse valor, o que não significa, contudo, aptidão para materialização imediata desse valor. Como observa Heron Charneski⁷, em sua Dissertação de Mestrado, a adoção dos novos padrões não ocorreu de maneira isolada no Brasil, de modo que a informação das empresas brasileiras passou a seguir os mesmos padrões de empresas estrangeiras, permitindo que os relatórios contábeis e financeiros pudessem ser lidos e compreendidos por investidores por todo o mundo. Houve, com isso, nas palavras do autor, "maior facilidade de comunicação negocial internacional com base em linguagem contábil mais homogênea".

Ou seja, tornou-se possível a retratação da situação econômica da empresa analisada. Os IFRS são marcados por características preditivas e prospectivas dos fenômenos econômicos. Logo, a contabilidade não mais retrata as relações jurídicas constituídas, mas sim o que se pode esperar da empresa analisada com base nos contratos existentes, especialmente no que diz respeito a fluxos de caixa futuros.

Em sua Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Kleber Domingos de Araújo⁸ destaca críticas da doutrina contábil acerca do modelo existente até então, o qual permitia a utilização do custo histórico de ativos, indicado como um meio para "maquiar a insolvência das empresas, especialmente das instituições

6. Nesse sentido: "O custo histórico não se adapta tão bem à característica de fidedignidade, já que as condições de mercado na data da aquisição podem ter mudado até a data em que a informação contábil é divulgada" (HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel [coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 110, nota 9).

7. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro**: fundamentos e limitações. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. doi: 10.11606/D.2.2017.tde-10022021-144608. Acesso em: 12 dez. 2022.

8. ARAÚJO, Kleber Domingos de. **IFRS no Brasil: impacto no sistema de informação gerencial**. 2015. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. doi: 10.11606/T.12.2015.tde-29062015-173827. Acesso em: 12 dez. 2022.

bancárias, postergando uma resposta imediata de quando a crise poderia ocorrer". Em contraposição à utilização do custo histórico, os padrões IFRS privilegiam o *fair value*, o que, como indica a tradução literal, representa o valor justo dos ativos da pessoa jurídica no mercado.

Sob essa perspectiva, considera-se positiva a mudança, pois viabilizou que os investidores, nacionais e internacionais, captassem a essência econômica existente nas empresas em que pretendem aportar capital. Além disso, viabilizou-se a harmonia com os mercados globais e a identidade de padrões, permitindo comparação direta entre as empresas brasileiras e de outros países. Como, no Brasil, as informações contábeis têm grande influência na apuração de tributos, a modificação, dada sua relevância, demandou a instituição de um regime de transição, o que permitiria um período para adaptação.

A Lei n. 11.941/2009 viabilizou esse período de adaptação por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT). Durante a vigência desse regime, foi garantida aos contribuintes a neutralidade dos efeitos tributários possivelmente decorrentes da adoção dos novos padrões na contabilidade. O RTT foi encerrado pela Lei n. 12.973/2014, que disciplinou as consequências tributárias da adoção dos IFRS. A principal ideia dessa lei seria a manutenção da neutralidade instituída pelo RTT, quase que como uma consequência de todos os elementos jurídicos que norteiam a tributação sobre a renda no Brasil.

A partir de então, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) passou a ter papel relevante na regulamentação nacional dos novos padrões, emitindo pronunciamentos técnicos a respeito da elaboração e da divulgação de demonstrações contábeis pelas pessoas jurídicas brasileiras. Permitiu-se maior liberdade para os operadores da contabilidade, mediante a preponderância da interpretação em detrimento das determinações. Essa atividade interpretativa deveria ser guiada por princípios norteadores, como o da essência sobre a forma e o do subjetivismo responsável. Superada essa avaliação introdutória, necessário tratar das consequências para o Direito Tributário.

3 O CASO DAS EMPRESAS TRANSMISSORAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Como mencionado no início deste artigo, após a adoção dos IFRS, as empresas concessionárias do serviço público de transmissão de energia elétrica, por questões regulatórias, passaram a tratar suas receitas como de construção, seguindo a interpretação da ICPC 01 (R1). O objetivo dessa ICPC foi aprimorar a retratação econômica da realidade dessas empresas, de modo que não caberia às transmissoras registrar a infraestrutura como imobilizado, tendo em vista que

não teriam o direito de seu controle, mas apenas o direito de operar essa infraestrutura em nome do Poder Público, conforme condições contratuais.

Nesse sentido, a ICPC 01 indica que "a infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos". Todas essas modificações ocorrem apenas no plano contábil, exclusivamente porque se entendeu ser essa mais condizente com a essência econômica.

Assim, verifica-se que, da perspectiva estritamente contábil, a ICPC 01 passou a considerar que as transmissoras de energia elétrica são contratadas para exercer um "serviço de construção" e são remuneradas por meio do recebimento de ativo financeiro (direito contratual de receber valores do Poder Público). Se a remuneração pela concessão representa pagamento pela infraestrutura construída, então as receitas deveriam ser tratadas como decorrentes de construção. Contudo, nada mudou nas atividades dessas empresas, que continuaram a transmitir energia elétrica, como era feito antes dos IFRS. Essa perspectiva é importante para enfatizar que a modificação foi apenas contábil.

Juridicamente, parece não haver dúvida de que as concessionárias são titulares da infraestrutura construídas para viabilizar a prestação de serviços públicos (sua atividade-fim) durante o período em que vigor a concessão. A infraestrutura somente poderia ser revertida ao Poder Público ao final do contrato, de acordo com as condições previamente estabelecidas, deixando de integrar o patrimônio da transmissora.

A concessionária, portanto, realiza investimento em obra pública, mas esse não é o objetivo da concessão. O investimento na obra pública representa meio para que o serviço público propriamente dito seja explorado. A Lei n. 11.638/2007, ao iniciar o processo de adoção de novos padrões contábeis no Brasil, não alterou as disposições da Lei n. 8.987/1995 acerca das concessões de serviços públicos. Por consequência, a natureza jurídica dos serviços públicos objeto da concessão permaneceu a mesma.

Antes dos IFRS, a atividade de transmissão, seguindo a perspectiva jurídica, representava forma de transporte de uma carga específica: a energia elétrica, observando-se o percentual de presunção de lucro indicado no art. 15, § 1º, II,

"a", da Lei n. 9.249/1995⁹. A RFB já se pronunciou no sentido de que a tributação deveria ocorrer como se transporte de cargas fosse¹⁰.

Porém, como já mencionado, posteriormente, a RFB emitiu a Solução de Consulta Cosit n. 174/2015, alterando sua interpretação sobre o tema e definindo que o novo tratamento contábil atrairia a aplicação do percentual de presunção de 32%, previsto para as atividades de "prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público", conforme alínea "e" do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n. 9.249/1995.

Ao interpretar a questão dessa forma, a RFB acabou por indicar que a carga tributária dessas empresas teria aumentado, já que a atividade de construção tem percentuais de presunção de 32% para IRPJ¹¹ e para CSLL¹², enquanto a de transporte de carga, como era no tratamento anterior, tem percentuais de 8% para IRPJ e 12% para CSLL¹³. Na prática, portanto, uma mudança de prática contábil teria implicado aumento de carga tributária.

A interpretação da RFB parece ser questionável, tendo em vista as determinações do art. 150, I, da Constituição Federal, que dispõe sobre o princípio da legalidade tributária, e do art. 108, § 1º, do CTN, que veda a aplicação de analogia que resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Os novos padrões contábeis estabelecidos pela ICPC 01 impõem a contabilização das atividades de transmissoras de energia elétrica de forma distinta da sua natureza jurídica. E quanto a isso, não há, necessariamente, um problema. A contabilidade cumpre finalidades específicas, como, por exemplo, permitir que investidores avaliem a situação de uma empresa considerando a essência

9. "Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante **a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei n. 12.973, de 2014)

§ 1º **Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:**

I – um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – dezesseis por cento:

a) **para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo [...].**" (grifos nossos).

10. Soluções de Consulta SRRF/Disit 07 n. 55/2008, SRRF/Disit 07 n. 54/2008, SRRF/Disit 07 n. 344/2006, SRRF/Disit 07 n. 343/2006, SRRF/Disit 08 n. 94/2004 e SRRF/Disit 09 n. 149/2002.

11. Imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

12. Contribuição social sobre o lucro.

13. Art. 15, § 1º, II, "a", da Lei n. 9.249/1995

econômica, independentemente da forma jurídica adotada para seus negócios. Contudo, o fato é que as mudanças nos padrões contábeis trazidas pela ICPC 01 para as transmissoras de energia não deveriam ter o condão de alterar a natureza jurídica desse serviço público.

O Direito Tributário é uma garantia para os contribuintes de que a tributação apenas ocorrerá nas hipóteses previstas na legislação¹⁴, e não quando presentes eventos que indiquem potencial de capacidade contributiva. Esse tema foi amplamente debatido com a introdução dos IFRS. Afinal, considerando que o aumento de ativos sem correspondência no passivo representa receita que vai transitar pelo resultado, influenciando a apuração do lucro real, é de extrema importância avaliar se haveria tributação pela simples adoção do valor justo.

Por esse motivo, houve receio inicial de que a adoção dos padrões IFRS, que buscam a retratação de realidade econômica, pudesse resultar em tributação de ganhos não realizados, o que seria contrário à determinação da matriz constitucional de tributação da renda. Nas palavras de Edison Carlos Fernandes¹⁵, a incompatibilidade inicial "entre IFRS e tributação foi resolvida com a instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) – Lei n. 11.941, de 2009, em que se garantiu a total neutralidade do novo padrão contábil".

A necessidade de criação de um regime de transição já é suficiente para demonstrar o potencial de impacto que a contabilidade tem sobre a tributação. As mudanças propostas nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas não deveriam, portanto, interferir na apuração do lucro tributável da pessoa jurídica. Ainda que as regras tributárias sejam baseadas na legislação, é certo que modificações contábeis têm o condão de influenciar a apuração do lucro real, cujo ponto de partida é o lucro apurado pela contabilidade.

O RTT vigorou até a publicação da Lei n. 12.973/2014, momento em que modificadas as regras tributárias brasileiras para viabilizar a contabilização segundo o padrão internacional. Como observa Heron Charneski¹⁶, a Lei n. 12.973/2014 emprestou à necessidade de realização da renda grande prestígio, fincando-se no conteúdo transacional do princípio da competência. No entanto, teria desviado desse conceito em algumas situações, como quando estabelece

14. TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 10.

15. FERNANDES, Edison Carlos. **Op. cit.**, p. 14.

16. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro: fundamentos e limitações**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. doi: 10.11606/D.2.2017.tde-10022021-144608. Acesso em: 12 dez. 2022.

tributação caso o contribuinte não observe o controle em subcontas do valor justo dos seus ativos¹⁷.

O imposto sobre a renda não deve incidir sobre renda fictícia ou meramente potencial¹⁸. Logo, a captação de acréscimo no poder econômico, por meio da avaliação a valor justo, sem a existência de troca no mercado, não deveria ser considerada como representação de renda. Há, nesse aspecto, um potencial conflito das diretrizes contábeis (essência sobre a forma, subjetivismo responsável etc.) com os pressupostos para tributação da renda (realização, disponibilidade, capacidade contributiva etc.). A título ilustrativo, seria possível a tributação pelo IRPJ sem efetiva realização da renda, ou seja, sem verificação efetiva ou potencial de acréscimo patrimonial? A resposta parece claramente negativa, tendo em vista as determinações legais sobre tributação da renda.

A Constituição Federal não apresentou um conceito do que seria renda, porém, por meio de interpretação sistemática do seu texto, é possível definir elementos mínimos para que seja autorizada a sua tributação. O ponto de partida para a limitação do que seja "renda" é o texto constitucional, uma vez que as novas regras contábeis não podem acarretar tributação de substrato econômico diferente daquele delineado pelo legislador de 1988¹⁹.

Ainda que existente uma relação próxima entre o Direito e a Contabilidade, inquestionável a impossibilidade de sujeição do primeiro à segunda²⁰, razão pela qual há necessidade de disciplina jurídica de todos os efeitos tributários que podem decorrer da adoção das novas regras contábeis, sendo essa a única maneira de viabilizar neutralidade. Caso a intenção do legislador fosse capturar pela tri-

17. Art. 13 da Lei n. 12.973/2014: "O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo".

18. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Porto Alegre: Lex Magister, 2014. p. 180, nota 18 (Pesquisas Tributárias – Série CEU n. 2).

19. Nesse sentido: "[...] é certo que os parâmetros das novas regras contábeis não podem acarretar a tributação de substrato econômico que não seja compatível com os parâmetros fixados pelo texto constitucional. A mudança de prática contábil jamais terá o condão de transformar a materialidade passível de tributação, ao arrepio da Constituição Federal" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Porto Alegre: Lex Magister, 2014. p. 178. [Pesquisas Tributárias – Série CEU n. 2]).

20. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Op. cit.**, p. 176, nota 1.

butação situações anteriormente alheias a esse fenômeno, deveria fazê-lo de maneira expressa. A função da Contabilidade²¹ é descrever a realidade e não criá-la²².

A avaliação sobre essa situação das transmissoras de energia elétrica já foi submetida ao Poder Judiciário, sendo possível encontrar julgados favoráveis aos contribuintes, em linha com os argumentos expostos neste texto, no Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

4. A parte autora é sociedade empresária, concessionária do serviço público de energia elétrica, de modo que se submete ao controle da ANEEL e que, por conta do contrato de concessão celebrado, assumiu o ônus de também executar obras de engenharia civil que são necessárias ao desempenho do objeto central do contrato.
5. A autora não é empresa prestadora de serviços de construção civil estrito senso e nem a sua receita advém dessa espécie de atividade empresarial. Ao contrário, é remunerada (receita anual permitida – RAP) pelo fornecimento de energia elétrica.
6. Não merece prosperar o entendimento da Fazenda em considerar que a concessionária de serviço público de energia elétrica tem a natureza de empresa de construção civil apenas com o fundamento de que ela desempenha obras de engenharia de modo incidental necessário ao objeto contratual (TRF 3ª Região, ApelRemNec – Apelação/Remessa Necessária 0017051-13.2015.4.03.6100, 6ª Turma, Rel. Desembargador Federal Paulo Sergio Domingues, j. 24.10.2022, *DJEN* 28.10.2022).

3. A realização de serviços de construção, para atingimento de sua atividade fim, na hipótese, de prestação de serviço público de transmissão de energia elétrica, pelo qual aufere receitas, não desvirtua o objeto do contrato de concessão firmado pela recorrente, a ponto de classificá-la como empresa de construção civil (TRF 3ª Região, ApelRemNec – Apelação/Remessa Necessária 5009611-65.2021.4.03.6100, 3ª Turma, Rel. Desembargador Federal Nery da Costa Junior, j. 15.07.2022, intimação via sistema data: 21.07.2022).

7. É evidente o "oportunismo" do Fisco, que se vale de uma especificidade dentro das atividades a que se comprometeu a concessionária, completamente destoante do objeto empresarial, para aumentar a carga tributária contra a empresa, no que se refere aos serviços prestados. Tais obras são, portanto, "pressupostos para se pres-

-
21. HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 116.
 22. Como bem expresso pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS, de 22.05.2013, a contabilidade "constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário".

tar o serviço contratado e cuja prestação é o único pressuposto de recebimento de receita" (TRF 3ª Região, AI – Agravo de Instrumento 5006136-34.2022.4.03.0000, 6ª Turma, Rel. Desembargador Federal Luis Antonio Johonsom di Salvo, j. 24.06.2022, intimação via sistema data: 29.06.2022).

4 CONCLUSÕES

Com base nesses fundamentos, entendemos que a migração para os padrões IFRS foi positiva para as empresas brasileiras, pois as aproximou dos mercados internacionais e tornou a contabilidade mais relevante para os seus diversos usuários, retratando a realidade econômica da empresa, em detrimento da perspectiva anterior, voltada essencialmente aos interesses fiscais.

Apesar disso, a introdução desses novos parâmetros não deveria ter o condão de modificar as relações tributárias, salvo expressa previsão legal. O ordenamento jurídico brasileiro não autoriza a tributação por analogia, de modo a viabilizar que a tributação ocorra segundo a essência econômica dos negócios. A função da contabilidade é a de retratar a realidade econômica da empresa para os seus usuários, o que não significa legitimidade para criação de ficções jurídicas.

As empresas que atuam na transmissão de energia elétrica não passaram por modificações em suas atividades, apenas na contabilização de suas receitas. Com isso, parece-nos equivocada a perspectiva da RFB de interpretar essa situação como fundamento para exigência de IRPJ e CSLL como se construtoras fossem. A Lei n. 12.973/2014, ao determinar o fim do RTT, poderia ter disposto sobre questões como essa, mas não o fez, de modo que não caberia ao intérprete – no caso, à RFB – fazê-lo.

A tributação seguindo o princípio da legalidade representa uma garantia dos contribuintes contra o anseio arrecadatório do Estado. Caso fosse autorizada a tributação a partir da contabilidade, seria possível que modificações em critérios internacionais de contabilização resultassem em mudanças tributárias no Brasil, sem a devida participação do Poder Legislativo. Esse fato, por óbvio, é algo que não pode ser aceito, razão pela qual a RFB parece ter errado em sua interpretação.

5 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Kleber Domingos de. **IFRS no Brasil**: impacto no sistema de informação gerencial. 2015. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. doi: 10.11606/T.12.2015.tde-29062015-173827. Acesso em: 12 dez. 2022.

CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro**: fundamentos e limitações. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. doi: 10.11606/D.2.2017.tde-10022021-144608. Acesso em: 12 dez. 2022.

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

HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga Mosquera; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**. Porto Alegre: Lex Magister, 2014. (Pesquisas Tributárias – Série CEU n. 2).

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Ágio em reorganizações societárias** (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

REVISTA DE DIREITO CONTÁBIL FISCAL

A **Revista de Direito Contábil Fiscal** é especializada em literatura acadêmica da comunidade de operadores do Direito e das Ciências Contábeis, como: professores, pesquisadores, advogados, contadores, magistrados e procuradores, com ênfase em temas voltados para o Direito Tributário e sua inter-relação com a Contabilidade.

Os artigos publicados devem apresentar caráter científico, sendo, preferencialmente, voltados para temas da atualidade nas áreas do Direito Tributário e das Ciências Contábeis, admitida a interdisciplinaridade com outras áreas do conhecimento afins à problemática contábil-fiscal. A **Revista de Direito Contábil Fiscal** se propõe a estabelecer um diálogo interdisciplinar entre Direito e Contabilidade – com enfoque na tributação –, visando a contribuir para o debate acadêmico sobre temas atuais relacionados a essas disciplinas. Os artigos devem ser enviados por meio da plataforma OJS (<https://revistas.apet.org.br/index.php/rdcf/index>) e serão avaliados por consultores *ad hoc*.

The **Revista de Direito Contábil Fiscal** specializes in academic literature from the community of operators of Law and Accounting Sciences, such as: professors, researchers, lawyers, accountants, magistrates and attorneys, with an emphasis on themes related to Tax Law and its interrelationship with Accounting.

Published articles must be of a scientific nature, preferably focusing on current issues in the areas of Tax Law and Accounting Sciences, admitting interdisciplinarity with other areas of knowledge related to the accounting-tax issue. The **Revista de Direito Contábil Fiscal** proposes to establish an interdisciplinary dialogue between Law and Accounting – with a focus on taxation –, aiming to contribute to the academic debate on current issues related to these disciplines. Articles must be sent through the OJS platform (<https://revistas.apet.org.br/index.php/rdcf/index>) and will be evaluated by *ad hoc* consultants.

