

Revista de

DIREITO CONTÁBIL FISCAL

SÃO PAULO • VOLUME 1 • NÚMERO 2 • JUL./DEZ. 2019

Revista de
DIREITO CONTÁBIL FISCAL

COORDENAÇÃO
Marcelo Magalhães Peixoto
Edison Carlos Fernandes

PROJETO GRÁFICO E EDITORAÇÃO
S. Guedes Editoração

IMPRESSÃO E ACABAMENTO
Paym Gráfica e Editora

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 705
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 1 • NÚMERO 2 • JUL./DEZ. 2019



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 PÊGAS

ROGÉRIO GANDRA DA SILVA MARTINS

RUDAH GIASSON LUCCAS

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 CANADO RAHAL

COORDENADORES

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

Presidente-fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado e Contabilista em São Paulo e em Recife. Autor e coautor de diversos livros sobre direito tributário. Ex-membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

EDISON CARLOS FERNANDES

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

AUTORES

ADOLPHO BERGAMINI

Advogado e professor de Direito Tributário. Mestrando em Direito Tributário na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor e coordenador de obras dedicadas ao direito tributário. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT). Ex-conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela USP. Coordenador do MBA em IFRS da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Professor no curso de pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT) e do Conselho Municipal de Tributos (CMT).

BRUNO PALHARES BONTEMPO

Especialista em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo.

CHARLES WILLIAM McNAUGHTON

Mestre e doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor em cursos de pós-graduação. Advogado.

CRISTIANE PIRES

Mestre e doutoranda em Direito Tributário, Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Professora em cursos de graduação e pós-graduação. Presidente da Comissão de Direito Tributário da 33ª Subseção da Seção de São Paulo da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB SP). Advogada.

DORA PIMENTEL MENDES DE ALMEIDA

Mestranda em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Especialista em Direito Tributário Internacional e Direito Tributário Nacional pelo IBDT. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Advogada em São Paulo.

EDISON ARISA PEREIRA

Sócio-líder da área de Auditoria de Serviços Financeiros da PricewaterhouseCoopers (PwC). Presidente da Fundação de Apoio ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (FACPC) e Coordenador Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Ex-presidente da Diretoria Nacional do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

EDISON AURÉLIO CORAZZA

Advogado em São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Juiz representante dos Contribuintes na Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT). Vice-presidente do Instituto de Pesquisas Tributárias (IPT).

EDISON CARLOS FERNANDES

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

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (13. ed., Atlas, 2018). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

ERNESTO RUBENS GELBCKE

Ex-professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP). Fundador, Professor e Conselheiro da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Ex-vice coordenador do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Coautor do **Manual de contabilidade societária** da FIPECAFI. Acadêmico da Academia Paulista de Contabilidade. Auditor, Contador e Parecerista.

HERON CHARNESKI

Advogado e Contador. Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professora no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada em São Paulo.

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Direito Previdenciário pela Escola Paulista de Direito (EPD). Professor convidado em cursos de pós-graduação. Conselheiro Titular da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

RAFAEL PASCOTO FUGIMOTO

Advogado e contabilista em São Paulo. Master Business Administration em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

LL.M. em Direito Tributário Internacional pela Ludwig Maximilian Universität (Munique, Alemanha). Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV) e dos Programas de pós-graduação *lato sensu* (GVLaw) e *stricto sensu* (Mestrado Profissional) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

TATIANA MASCHIETTO PUCINELLI

Advogada. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Administração de Empresas na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Participou do Programa de *Compliance* pelo Legal Ethics and Compliance (LEC).

TIAGO RIOS COSTER

Advogado. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

VICTOR BORGES POLIZELLI

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Graduação em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor do Mestrado Profissional do IBDT, nas matérias de Políticas Públicas de Tributação Internacional, Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico Internacional e Preços de Transferência. Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	11
ARTIGOS	
O ICMS E A NOVA CONTABILIDADE <i>Adolpho Bergamini</i>	15
AS REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO: A INCERTEZA JURÍDICA DA ICPC 22 <i>Alexandre Evaristo Pinto</i> <i>Ernesto Rubens Gelbcke</i> <i>Rafael Pascoto Fugimoto</i>	43
DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO APLICÁVEL AOS AJUSTES CONTÁBEIS DECORRENTES DO TESTE DE ADEQUAÇÃO DE PASSIVOS (TAP) <i>Alexandre Evaristo Pinto</i> <i>Luis Henrique Marotti Toselli</i> <i>Edison Arisa Pereira</i>	69
IMPOSTO SOBRE A RENDA E O PRINCÍPIO CONTÁBIL DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA <i>Cristiane Pires</i> <i>Charles William McNaughton</i>	93
A NORMA CONTÁBIL COMO FONTE DE INTERPRETAÇÃO PARA DETERMINAR OS BENEFICIÁRIOS DO ART. 6º DA MP 2.159-70/2001. DA DEPRECIÇÃO INTEGRAL DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA ATIVIDADE RURAL <i>Edison Aurélio Corazza</i>	115

O PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA OU PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA <i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	125
OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL: O IRREDENTISMO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DIANTE DA "NOVA CONTABILIDADE" <i>Heron Charneski</i> <i>Tiago Rios Coster</i>	141
TRANSAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS <i>Luciana Ibiapina Lira Aguiar</i>	173
NEUTRALIZAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS BASEADOS NA APLICAÇÃO DE NOVOS MÉTODOS OU CRITÉRIOS CONTÁBEIS <i>Roberto França de Vasconcellos</i> <i>Bruno Palhares Bontempo</i>	199
<i>BOOKS AND RECORDS: A CONTABILIDADE NO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO</i> <i>Tatiana Maschietto Pucinelli</i>	217
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E SEUS EFEITOS CONTÁBEIS E FISCAIS <i>Victor Borges Polizelli</i> <i>Dora Pimentel Mendes de Almeida</i>	231
COMENTÁRIOS PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – CPC	
REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS (<i>IMPAIRMENT</i>) – COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01 (R1) <i>Edison Carlos Fernandes</i>	263
PADRONIZAÇÃO PARA O ENVIO DOS TEXTOS	271

APRESENTAÇÃO

A Contabilidade, no viés jurídico do Direito Contábil, e o Direito Tributário sempre estiveram muito próximos (para alguns estudiosos, são bastante integrados, para outros, são absolutamente autônomos). Mas, foi com a adoção dos *International Financial Reporting Standards* – IFRS – como marco regulatório da contabilidade no Brasil, por meio da Lei n. 11.638/2007, que a necessidade de estudo conjunto dessas disciplinas se intensificou. Depois de um período de sete anos em que a legislação tributária federal afastou-se por completo dos IFRS (período do Regime Tributário de Transição – RTT), o texto da Lei n. 12.973/2014 assumiu esse padrão contábil, disciplinando expressamente conceitos e institutos do Direito Contábil. Não é exagero afirmar que é impossível entender a atual legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ –, por exemplo, sem conhecimento do Direito Contábil. E essa influência do Direito Contábil também começa a se mostrar presente no campo dos tributos indiretos.

Com atenção a esse movimento de (re)aproximação do Direito Contábil com o Direito Tributário, esta **Revista de Direito Contábil Fiscal** tem o objetivo de reunir textos que reflitam os estudos integrados entre contabilidade e tributação.

Neste segundo número, são apresentadas as seguintes questões sobre os reflexos da "nova contabilidade" no direito tributário brasileiro: o impacto das modificações contábeis na apuração do ICMS; as repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro; o tratamento tributário aplicável aos ajustes contábeis decorrentes do Teste de Adequação de Passivos (TAP); o imposto sobre a renda e o princípio contábil da essência sobre a forma; a norma contábil como fonte de interpretação para determinar os beneficiários do art. 6º da MP 2.159-70/2001; o princípio da substância econômica ou prevalência da substância sobre a forma; operações de arrendamento mercantil; transações

entre partes relacionadas; neutralização dos efeitos fiscais de planejamentos tributários baseados na aplicação de novos métodos ou critérios contábeis; *books and records*: a contabilidade no *compliance* tributário; ajustes de exercícios anteriores e seus efeitos contábeis e fiscais; além de comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*).

Boa leitura!
Novembro de 2019

Marcelo Magalhães Peixoto
Edison Carlos Fernandes
coordenadores

ARTIGOS

O ICMS E A NOVA CONTABILIDADE

Adolpho Bergamini

Advogado e professor de Direito Tributário. Mestrando em Direito Tributário na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor e coordenador de obras dedicadas ao direito tributário. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT). Ex-conselheiro da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** Pronunciamento CPC n. 12: ajuste a valor presente e a base de cálculo do ICMS **3** Pronunciamento CPC n. 04: ativos intangíveis e os créditos de ICMS sobre aquisição de *softwares* **4** Interpretação Técnica ICPC n. 01: créditos de ativos imobilizados em concessões públicas **5** Conclusão **6** Referências.

RESUMO: Este trabalho trata das modificações das normas contábeis para efeitos fiscais, discorrendo sobre a neutralidade forçada pelas Leis n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014, a respeito apenas dos tributos federais, nada dispendo sobre o ICMS. Assim se abordará em que medida os efeitos de tais modificações contábeis impactam a apuração do imposto estadual.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Nova contabilidade. Neutralidade. ICMS.

1 INTRODUÇÃO

Conforme é sabido, as Leis n. 11.638/2007, n. 11.941/2009 e, finalmente, n. 12.973/2014, modificaram profundamente a Lei n. 6.404/1976, em especial a contabilidade praticada no país.

A grande questão que se coloca é a seguinte: tais modificações são neutras do ponto de vista fiscal?

A mim a resposta só pode ser negativa. Afinal, houvesse de fato a tal neutralidade fiscal, não seria necessário que a Lei n. 11.941/2009, em seu artigo 15, instituisse o Regime Tributário de Transição (RTT) decorrente dos ajustes tributários ocasionados pelos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638/2007. Mais ainda, se a neutralidade fiscal fosse insita às alterações das

normas contábeis, não seria necessário que o § 1º do referido artigo 15 tivesse ganhado a seguinte redação:

Art. 15. [...]

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Ora, se é admitida a necessidade de haver um Regime Tributário de Transição até a entrada em vigor de lei que venha a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, frise-se, *buscando a neutralidade tributária*, é porque a aventada neutralidade não está implícita nas novas normas contábeis.

Também não seria necessário que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 estipulasse expressamente que "a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria".

Ou seja, tanto existem efeitos tributários nas novas normas contábeis que foi necessária a edição de dispositivos legais expressos para trazer a neutralidade. Houvesse neutralidade fiscal, não seria necessário estipulá-las expressamente por meio do artigo 15 da Lei n. 11.941/2009, bem como do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014.

Mas, o Regime Tributário de Transição instituído pela Lei n. 11.941/2009 é aplicável à apuração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. E o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 dispõe que as novas normas contábeis não têm aplicação na apuração de *tributos federais*. Nada é mencionado a respeito da neutralidade (legalmente forçada) para outros tributos, como o ICMS.

Nesse panorama, se não existe naturalmente uma neutralidade fiscal nas novas normas contábeis, se essa neutralidade houve de ser instituída forçadamente pelas Leis n. 11.941/2009 e 12.973/2014 e, por outro lado, se não há dispositivos legais dessa natureza para o ICMS, então é forçoso concluir que não há neutralidade fiscal das novas normas contábeis à apuração do ICMS, razão pela qual os efeitos delas decorrentes afetam diretamente o modo como se deve entender e interpretar o imposto.

São essas as reflexões que seguem nas linhas seguintes.

2 PRONUNCIAMENTO CPC N. 12: AJUSTE A VALOR PRESENTE E A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

No bojo das modificações das normas contábeis havidas, foram alteradas as regras de avaliação dos elementos do ativo nos balanços, mormente pela introdução do critério valor justo para tanto. Segue a redação do art. 183, VIII, § 1º, "b", da Lei n. 6.404/1976:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei 11.638/2007)

§ 1º **Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:** (Redação dada pela Lei 11.941/2009)

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) **dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;**
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei 11.638/2007)
 1. o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei 11.638/2007)
 2. o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei 11.638/2007)
 3. o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei 11.638/2007) (grifos nossos).

Interessa, aqui, apenas a disposição contida no art. 183, § 1º, "b", da Lei n. 6.404/1976, acima destacado. Pois bem, as regras complementares a esse novo método de avaliação são dadas pelo Pronunciamento CPC 12, editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujas manifestações têm força normativa reconhecida em lei.

Referido Pronunciamento CPC 12 veio a dispor sobre o Ajuste a Valor Presente, que tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um

fluxo de caixa futuro¹. Alexandre Demetrius Pereira² explica bem o objetivo e o conceito do valor presente:

Verifica-se, portanto, que o conceito de valor presente de um determinado fluxo de caixa corresponde ao somatório de parcelas futuras (ou à quantia atual de parcela futura única) trazidas ao montante imediato (presente) por intermédio da aplicação de uma taxa de desconto respectiva ou, na forma definida pelo Pronunciamento CPC 12, valor presente (*presente value*) pode ser definido como a *estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa* (grifos do original).

Em outras palavras, o Ajuste a Valor Presente tem o objetivo de reconhecer que há juros embutidos em preços de vendas a prazo, nas quais poderiam ser concedidos descontos caso houvesse antecipação de parcelas, isto para trazer a valor presente (com as devidas escusas pela redundância) o preço de venda caso se realizasse à vista.

Em termos técnicos, tal meta pode ser vista pela leitura do item 7, "a", do Pronunciamento CPC 12, no qual está dito que devem estar sujeitos aos procedimentos de mensuração a transação que dá origem a um ativo, uma receita ou outra mutação do patrimônio líquido cuja contrapartida é um ativo com liquidação financeira (recebimento) em data diferente da data do reconhecimento da venda. Daí a razão para o item 9 do Pronunciamento CPC 12 dispor que ativos com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados, quando de seu reconhecimento inicial, pelo seu valor presente.

Assim é que o reconhecimento estipulado pelo Pronunciamento CPC n. 12 deve se dar sempre que os elementos do ativo (juros) trouxeram efeitos relevantes às operações de longo ou de curto prazo. Esse apontamento é importante na medida em que, conforme visto linhas atrás, a origem das interpretações dadas pelo Pronunciamento CPC 12 é o art. 183, VIII, § 1º, "b", da Lei 6.404/1976, que menciona a expressão "elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo" e, logo após, se refere às expressões "bens ou direitos destinados à venda e preço líquido de realização mediante venda no mercado". Poderia haver certa

-
1. Consoante o Anexo I do Pronunciamento CPC 12, "esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuem a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação".
 2. PEREIRA, Alexandre Demetrius. Ajuste a Valor Presente. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 17.

confusão na leitura do dispositivo legal porque, como é sabido, em regra são classificáveis no grupo Realizável a Longo Prazo as contas da mesma natureza do Ativo Circulante que, por sua vez, têm sua realização após o término do exercício seguinte³. Isto de algum modo não condiz com as atividades de compra e venda, que, por natureza, são mais dinâmicas e são realizadas em período de tempo inferior ao exercício. Mais ainda, o dispositivo legal faz menção ao termo *quando houver efeito relevante para qualificar as demais operações*, mas, não define o que de fato isso seria. É por isso que o Pronunciamento CPC 12 esclarece a extensão do que é longo prazo e efeito relevante para os fins de interpretação do art. 183, VIII, § 1º, "b", da Lei 6.404/1976. Vejamos, abaixo, o seu item 21, bem como a transcrição da resposta à questão 5, constante de seu anexo:

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

5. Transação de venda com vencimentos em 30, 60 ou 90 dias – prazos normalmente aplicados pela entidade – deve ser contabilizada considerando o AVP, conforme anteriormente descrito?

[...]

Pelo destacado, o AVP é aplicável para operações que possam ser consideradas como atividades de financiamento e não para operações que são liquidadas em curto espaço de tempo, cujo efeito não seja material. Em geral, quando aplicável, o AVP será calculado com a taxa de juros que possa estar embutida nas operações. Um exemplo, mas não limitado a, de evidência da existência ou não de juros é a concessão de descontos financeiros (descontos dados depois das vendas) para pagamento antes do prazo de vencimento estipulado, ou a existência de tabela de preços distinta para pagamentos à vista.

[...]

Em muitos casos, a entidade concede normalmente prazos para pagamento da fatura. Esse prazo pode ser considerado como parte das condições comerciais normais ou inerentes das operações da entidade, sem que isso leve à caracterização de uma atividade de financiamento. Em outros casos, mesmo que não sejam concedidos descontos financeiros, as operações são efetuadas para prazos maiores. Isso representa, na essência, uma atividade de financiamento (por exemplo, entidades de varejo e de incorporação imobiliária) e, nessa situação, é aplicável o conceito do

3. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 99.

AVP. A aplicação do conceito de AVP nas transações de vendas deve considerar os conceitos do IAS 18 e também os princípios da Lei das Sociedades por Ações, ambos na mesma direção. Segundo o inc. VIII do art. 183 e o inc. III do art. 184 da Lei das Sociedades por Ações, com a nova redação dada pela Lei 11.638/2007 e Medida Provisória 449/2008, os elementos decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente (objetivo principal), e os demais, ajustados quando houver efeito relevante.

Por essa leitura, é correto assumir que os requisitos para se fazer o Ajuste a Valor Presente, nos moldes acima colocados, são os seguintes:

- os juros da operação de venda devem ser feitos em operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante;
- neste contexto, também podem se enquadrar transações de venda com vencimentos em 30, 60 e 90 dias, ou outros prazos de vencimento normalmente aplicados no meio empresarial;
- para isso, as operações devem ser consideradas como atividades de financiamento, e não operações que são liquidadas em curto espaço de tempo, cujo efeito não seja material;
- o Ajuste a Valor Presente deve ser aplicado não só em operações de longo prazo, mas também às de curto prazo quando houver efeito relevante.

Também da transcrição da resposta à questão 5, vista acima, verifica-se que o próprio Pronunciamento confere uma pista à existência do dever de se aplicar, ou não, o Ajuste a Valor Presente pela existência de juros sujeitos ao ajuste. Segundo lá está dito, uma evidência da existência de receita de juros passível de ajuste é, mas não limitado a isso, a concessão de descontos financeiros, dados depois de realizada a venda, para pagamento antes do prazo de vencimento estipulado, ou a existência de tabela de preços distintos para pagamentos à vista.

Ou seja, por essas linhas vai se firmando a conclusão segundo a qual as empresas que vendem mercadorias ou prestam serviços devem levar a efeito o Ajuste a Valor Presente, mesmo em operações de curto prazo (por exemplo, para pagamento em 30, 60 ou 90 dias), se: (i) houver a previsão de concessão de descontos financeiros, também chamados comerciais ou condicionados para pagamento antes do prazo de vencimento da parcela; (ii) houver, alternativamente, tabela de preços diferenciados para pagamento à vista; e (iii) se dessa prática surgir e/ou for constatado efeito relevante.

Para dar cabo do Ajuste a Valor Presente, diz o item 23 do Pronunciamento CPC 12 que a empresa deve reconhecer, como receita financeira, os juros

embutidos na venda a prazo. Contudo, se o financiamento realizado pela empresa aos seus clientes fizer parte de suas atividades operacionais, o lançamento dos juros não deve ser como receita financeira, mas sim como receita operacional. Vejamos:

23. As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional. Esse é o caso, por exemplo, quando a entidade opera em dois segmentos distintos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo, e desde que sejam relevantes esse ajuste e os efeitos de sua evidenciação.

O indicado item 23 poderia representar uma contradição quando considerados os demais itens do Pronunciamento CPC 12 analisados até aqui. Afinal, fora visto que as empresas que vendem mercadorias ou prestam serviços devem realizar o Ajuste a Valor Presente se, por hipótese, a operação conta com previsão de desconto financeiro para pagamento antecipado da obrigação. Mas, logo após, o item 23 diz que empresas que operam no segmento de vendas de produtos e serviços devem reconhecer os valores do Ajuste a Valor Presente não como receita financeira, mas como receita operacional (o que na prática tornaria nula a aplicabilidade do próprio Pronunciamento CPC 12).

Ocorre que, segundo penso, a referida contradição é aparente apenas enquanto seu exame for superficial. Mais do que isso, o ponto-chave ao esclarecimento dessa suposta contrariedade está no "efeito relevante".

É que, para algumas empresas, a operação comercial está pautada, majoritariamente, nas vendas a prazo, de modo que a própria empresa conta com essa realidade para tomar decisões empresariais e, inclusive, compor suas perspectivas de resultado para apresentação aos sócios, acionistas e investidores. Para esse grupo de empresas, o Ajuste a Valor Presente será uma receita operacional, pelo simples fato de ser parte integrante de sua operação. Tenha-se como exemplo, aqui, grandes empresas varejistas, que fazem vendas a prazo e, no mais das vezes, não concedem desconto na hipótese de o adquirente antecipar os pagamentos. Isto demonstra, a toda evidência, que os juros de sua venda se lhes representam receitas da própria operação, que se imiscuem à própria receita de vendas.

Mas, para outro grupo de empresas, a concessão, ou não, de descontos comerciais é uma alternativa implementada para fazer frente a certos momentos

empresariais, por exemplo, a realização de caixa e/ou a manutenção de certa carteira de clientes. Para esse grupo, a cobrança de juros em vendas a prazo não faz parte de sua operação, tanto que há a possibilidade de concessão de descontos no caso de pagamento antecipado de parcelas e/ou da parcela única, seja isso contratado por operação, ou mesmo se se evidenciar pela existência de uma tabela contendo preços diferenciados para pagamentos à vista ou a prazo. Para esse grupo de empresas, a concessão de um desconto comercial carrega consigo efeito relevante, porque modifica, de modo significativo, a tomada de decisão e os relatórios contábeis, financeiros e de resultados. Como exemplo de empresa com esse perfil há empresas industriais que vendem a atacadistas, ou atacadistas que vendem a varejistas, ou mesmo varejistas que não têm a concessão de descontos como *modus operandi* de suas atividades.

As análises postas acima são apresentadas por Alexandre Demetrius Pereira⁴, vejamos mais uma vez suas lições:

Portanto, verifica-se que, nos termos da legislação ordinária que rege a matéria, duas seriam as hipóteses em que o AVP teria lugar: (i) em relação a ativos realizáveis no longo prazo ou a passivos não circulantes; (ii) no tocante a outros ativos e passivos que, embora não classificados no realizável a longo prazo ou no não circulante, possam apresentar efeito relevante nas demonstrações contábeis se o ajuste for efetivado.

[...]

O efeito relevante a que faz alusão a norma supracitada deve ser entendido como presente toda vez que a aplicação do AVP a determinado ativo ou passivo puder influenciar de modo significativo a toada de decisão por parte do usuário dos relatórios contábeis.

De tudo o quanto se viu até aqui, o reconhecimento de receita financeira se dá pelo fato de haver um reconhecimento contábil, certo e mensurável, de uma receita financeira embutida no preço de venda que, por sua vez, implica efeito relevante. Nesses termos, o Pronunciamento CPC 12 carrega consigo uma mensagem bem clara: os juros da operação de venda, enquadráveis no conceito de ajuste a valor presente, não fazem parte da receita bruta.

Esses apontamentos são relevantes porque, de acordo com o § 5º do art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977, incluído pela Lei 12.973/2014, os valores relativos ao ajuste a valor presente de que trata o inc. VIII do art. 183 da Lei 6.404/1976⁵,

4. PEREIRA, Alexandre Demetrius. Op. cit., p. 23.

5. "Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: [...]"

devem ser incluídos na receita bruta. E sendo receita bruta, pode ser construída argumentação, pelo Fisco estadual, de que os valores respectivos devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, posto que, nessa vertente, seriam integrantes do *valor da operação* da operação mercantil.

Mas, essa tributação pode ser questionada porque, do ponto de vista conceitual, os valores relativos ao ajuste a valor presente não fazem parte da receita bruta (apenas seriam para as empresas varejistas, que têm os juros como receita da própria operação, conforme visto acima), logo, não podem ser tidos como *valor da operação* de um negócio jurídico mercantil. E isto fica claro pelos dizeres do Pronunciamento CPC 12, acima comentado, que nada mais são do que reproduções de normas contábeis internacionais. E, ao fim e ao cabo, se a pretensão da reforma das normas contábeis foi justamente harmonizar as regras brasileiras àquelas do padrão internacional, então os conceitos lá postos são anteriores às normas tributárias e, por serem pertencentes ao direito privado, devem ser observados à imposição de tributos, conforme o art. 110 do CTN.

E mais, o precedente firmado pelo STF a respeito da inconstitucionalidade da extensão do conceito de receita bruta, para fins de PIS e Cofins, dado pela antiga redação do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, pode ser aqui aplicado. Afinal, os fundamentos daquela decisão giraram em torno do mencionado art. 110 do CTN e, tal como ocorreu naquela situação, também aqui há clara violação dos conceitos de direito tributário à definição da base de cálculo de tributos que incidem sobre a receita, como o PIS e a Cofins: se o Pronunciamento CPC 12 estipula que o Ajuste a Valor Presente é, conceitualmente, reconhecido como receita financeira, não poderia a Lei 12.973/2014 tratá-lo como receita bruta.

É verdade que, contra isso, poderia ser oposto pelo Fisco estadual o precedente do STJ a respeito da inclusão dos descontos condicionais (também denominados descontos financeiros) na base de cálculo do ICMS. Vejamos a ementa do dito precedente:

Processual civil. Tributário. Embargos de divergência. ICMS. Encargos decorrentes de financiamento. Súmula 237 do STJ. Encargos decorrentes de "venda a prazo" propriamente dita. Incidência.

1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS.
2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante."

do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento (Precedentes desta Corte e do E. STF: AgRg no RE 228.242/SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 22/10/2004; EREsp 421.781/SP, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 12/02/2007; EREsp 435.161/SP, 1ª Seção, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13/06/2005; e AgRg no REsp 300.722/SP, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16/05/2005).

3. Embargos de divergência parcialmente conhecidos e, nesta parte, providos (STJ, EREsp 215.849/SP).

Claro, se o ICMS incide sobre o valor de venda, se a Corte Superior deu como lícita a inclusão dos descontos financeiros em sua base de cálculo e, por outro lado, se o Ajuste a Valor Presente nada mais é do que desconto financeiro, poder-se-ia concluir que é devida a sua inclusão na receita bruta, tal como feito pela Lei 12.973/2014 ao modificar a redação do Decreto-lei 1.598/1977.

Contudo, deve ser dito, ao julgar a inclusão, ou não, dos juros na base de cálculo do ICMS, o STJ assim o fez em um contexto normativo completamente diverso, antes das modificações das normas contábeis, em especial antes do Pronunciamento CPC 12. Naquele tempo, o reconhecimento contábil dos juros embutidos no preço de venda como resultado da operação de venda era obrigação, não poderia ser diferente. Agora, entretanto, as normas do Pronunciamento CPC 12 determinam que tais juros sejam reconhecidos como receita financeira no momento da venda. Essas normas, vale dizer, são normas que instituem conceitos de direito privado que, pelos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não de ser observados pela legislação tributária.

Fica dada, ao fim e ao cabo do presente estudo, uma nova possibilidade de se interpretar os juros de uma venda a prazo. São mesmo partes integrantes de uma operação mercantil e, por isso, componentes da base de cálculo do ICMS, ou devem ser entendidos como receitas financeiras e, portanto, livres da incidência do imposto?

O entendimento aqui posto é no sentido de que, se decorrentes de *efeito relevante*, não são partes do preço do negócio mercantil e, em razão disso, não podem ser componentes do valor da operação para fins de incidência do ICMS. É o que diz o Pronunciamento CPC n. 12, que deve ser observado pela legislação tributária, nos exatos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

3 PRONUNCIAMENTO CPC N. 04: ATIVOS INTANGÍVEIS E OS CRÉDITOS DE ICMS SOBRE AQUISIÇÃO DE *SOFTWARES*

Conforme é sabido, atualmente há grande controvérsia em torno de qual tributo deve gravar os negócios jurídicos envolvendo *softwares*. Os municípios defendem a incidência do ISS, ao argumento de que o licenciamento de *softwares* sempre constou como serviço tributado pelo imposto municipal na Lei Complementar n. 116/2003 e, para além disso, a Lei Complementar n. 157/2016 veio a decidir conflito de competência a favor da incidência do ISS sobre outros negócios jurídicos digitais⁶ ao incluí-los na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Já os Estados e o Distrito Federal se apoiam na tese de que *softwares* são bens digitais e, quando colocados à mercancia, são mercadorias (digitais) sujeitas ao ICMS. Do ponto de vista normativo, o Convênio ICMS n. 106/2017 sustenta o entendimento dos Fiscos estaduais.

A proposta de estudo aqui colocada assumirá o pressuposto, a premissa, de que o ICMS é o imposto incidente sobre comercialização de *softwares*. Portanto, não coloco aqui meu posicionamento final sobre o tema. Apenas assumo essa premissa para investigar os efeitos fiscais e contábeis decorrentes.

Vamos ao tema proposto.

Conforme dispõe o artigo 20, *caput*, da Lei Complementar n. 87/1996, é assegurado ao contribuinte, entre outros, o crédito sobre a aquisição de *ativo permanente*. Segue sua redação:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao **ativo permanente**, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (grifos nossos).

6. Itens incluídos na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 pela Lei Complementar n. 157/2016:

"1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016)"

A legislação paulista vai no mesmo sentido. Conforme dá conta o artigo 61, § 10, do RICMS/SP, é conferido ao contribuinte o direito ao crédito na aquisição de *ativos permanentes*, vejamos:

Artigo 61. Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas.

[...]

§ 10 – O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no **ativo permanente**, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66 [...]. (grifos nossos).

Pois bem. De acordo com a redação original do artigo 178, § 1º, alínea "c", da Lei n. 6.404/1976, o antigo grupo de contas *ativo permanente* era composto pelas contas *investimento*, *ativo imobilizado* e *ativo diferido*.

A razão para sempre se ter, nos recônditos da mente, a ideia de que apenas *imobilizados* dão crédito de ICMS, a despeito de as normas tributárias de ICMS se referirem a todas as aquisições do antigo *ativo permanente*, é simples. Em *investimentos* deveriam ser contabilizadas as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não fossem destinados à manutenção da atividade da companhia ou da empresa. Já em *ativo diferido* deveriam ser registradas as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Em outras palavras, às contas de *investimento* e *ativo diferido* não cabiam o registro de aquisições de bens relacionados às atividades fabris e/ou mercantis da empresa. A partir dos conceitos das antigas regras contábeis, essa tarefa era reservada aos bens do *ativo imobilizado*. Deveras, segundo a redação original do artigo 179, IV, da Lei n. 6.404/1976, eram nas contas de *ativo imobilizado* que deveriam ser registrados os bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com essa finalidade. Vejamos:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial; [...]. (redação original)

É dizer, de acordo com o citado dispositivo, na conta de imobilizados cabiam todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade⁷.

A partir desse dispositivo, o Ibracon editou a Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 07/2001, cuja orientação inovou ao dispor que o ativo imobilizado deve ser reconhecido como tal, quando: (i) for provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e (ii) o custo do ativo puder ser medido de forma confiável. Vejamos o item 15 da citada NPC n. 07/2001:

15. Um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como um ativo, quando:
a) for provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e b) o custo do ativo puder ser medido de forma confiável.

Essa era a definição contábil de *ativo imobilizado*. E, ao definir quais desses ativos gerarão créditos de ICMS, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo optou pela adoção de critérios teleológicos para determiná-los. Isto é, a eleição de quais bens gerariam créditos estava afeta à destinação, à utilização dos bens pelo contribuinte. Vejamos o que diz a Decisão Normativa CAT n. 01/2000:

5. Disso decorre, ao que aqui interessa, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser a dicção Ativo Permanente, devemos buscá-lo nos artigos 178 e 179 da Lei 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional ("a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado").

6. No cotidiano, na legislação de uma forma geral, na doutrina e até em decisões emanadas do Poder Judiciário encontramos as expressões ativo permanente, ativo fixo e ativo imobilizado, as quais, embora possuam significados distintos em termos contábeis, costuma-se empregá-las como se fossem sinônimas.

7. Nos interessa a dicção Ativo Imobilizado (artigo 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/76), que faz parte do Ativo Permanente (artigo 178, § 1º, alínea "c", da Lei 6.404/76).

7. FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 198.

8. Nesse sentido, para o fim da Lei Complementar 87/96 (artigo 20), vale citar que: "Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade" ("in" **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** – FIECAFI – Editora Atlas, 1985, pág. 198).

9. Sendo assim, sempre afirmamos que – tendo por base o princípio constitucional da não cumulatividade e o regime de compensação do imposto tratado na Lei Complementar 87/96 – dão direito a crédito do valor do ICMS incidente nas operações de aquisições ou entradas de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado que participem, no estabelecimento de contribuinte, da industrialização e/ou comercialização de mercadorias objeto de posteriores saídas tributadas pelo ICMS, equiparando-se, para tanto, as operações com mercadorias destinadas ao exterior.

Essa foi também a linha seguida pela Secretaria da Fazenda do Estado na Decisão Normativa CAT n. 02/2000, editada pouco tempo depois da supramencionada Decisão Normativa CAT n. 01/2000. Vejamos os seus termos:

5 E, no Ativo Imobilizado, ao que aqui nos interessa, serão classificados os "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial" (artigo 179, inciso IV).

6 "Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade" ("in" **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** – FIECAFI – Editora Atlas, 1985, pág. 198).

7 Por sua vez, no Ativo Imobilizado estão os Bens Fixos, que "são aqueles que representam capitais aplicados pela empresa em caráter permanente ou quase permanente e destinados a constituir os meios de produção, com os quais as empresas atingem seu fim", conforme nos ensina Hilário Franco ("in" **Contabilidade Industrial** – Editora Atlas).

9 Não obstante esses diversos termos possuam significados distintos, em termos contábeis, no cotidiano e em diversas legislações, e até em decisões emanadas do Poder Judiciário, costuma-se empregá-los como se fossem sinônimos.

10 Podemos citar, como exemplo, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 1.041, de 11.01.94), que em seus artigos 242 e seguintes (cuidam dos "Custos, Despesas Operacionais e Encargos" que podem ser deduzidos para fins de cálculo do Imposto de Renda), ora emprega os termos Ativo Permanente, ora utiliza os termos Ativo Imobilizado, os quais, s.m.j., têm as mesmas dicções para a citada norma regulamentar.

E para que a aquisição do *ativo imobilizado* fosse origem de créditos de ICMS, o bem em questão não poderia ser utilizado em *atividade alheia* do contribuinte. Essa expressão ("alheios à atividade do contribuinte") pode suscitar dúvidas. Penso que, por meio dela, a legislação dá como requisito essencial para a apropriação de créditos do imposto a necessidade de os ativos imobilizados se prestarem a impulsionar as atividades tributáveis do estabelecimento, isto é, das quais decorram débitos de ICMS. Nesse sentido, segue o quanto está dito a respeito na Decisão Normativa CAT n. 01/2001, editada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

Entende a Consultoria Tributária, com fundamento no artigo 20 da Lei Complementar n. 87/96 (artigo 38 da Lei n. 6.374/89), que dão direito a crédito do valor do ICMS apenas os bens relacionados à produção e/ou comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços tributadas pelo ICMS, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais, vale dizer, bens que participem, no estabelecimento, do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços.

Não é só, pela leitura da Decisão Normativa CAT n. 02/2000, ficou claro que, segundo o entendimento da Secretaria da Fazenda de São Paulo, para que os ativos imobilizados possam gerar créditos, basta que colaborem de algum modo a esses processos (de produção ou comercialização). Vejamos:

23 Com essa assertiva, podemos concluir que os ditos bens ("equipamentos de escritório"), citados na inicial, não obstante possam até ser conceituados contabilmente como Ativo Permanente, na forma atrás exposta, em nada, em termos de ICMS, à vista do princípio da não cumulatividade, de que trata o artigo 19 da LC 87/96, **colaboram na industrialização e/ou comercialização de mercadorias com saídas tributadas, como condição indispensável para fins de lançamento do imposto a quem tem direito o contribuinte.**

24 Nesse sentido, respondemos também pela negativa à segunda ("b") indagação da petionária, tendo em vista que os bens do Ativo Permanente usados exclusivamente na área administrativa não geram, por suas entradas ou aquisições, direito ao crédito do ICMS.

25 No entanto, se aqueles bens do Ativo Permanente forem **usados na área industrial propriamente dita ou nas áreas de vendas e compras (suprimentos) – ainda que estas duas últimas áreas estejam localizadas na administração da empresa – portanto, ligados que estão aos processos de industrialização e/ou comercialização, tais aquisições ou entradas dão direito de lançar**, como crédito, na escrita fiscal, o imposto destacado nos documentos fiscais correspondentes. Sempre levando-se

em consideração, obviamente, as demais regras, de lançamento e estorno, estatuídas nos artigos 20 e 21 da LC 87/96. (grifos nossos).

É correto afirmar até aqui o seguinte:

(i) a Lei Complementar n. 87/1996 e as normas paulistas de ICMS conferem ao contribuinte o direito de se creditar da aquisição de *ativos permanentes*;
(ii) segundo a redação original dos dispositivos da Lei n. 6.404/1976, o grupo de *ativo permanente* era composto pelas contas *investimento*, *ativo imobilizado* e *ativo diferido*. E o único grupo que denota a possibilidade de bens utilizados para impulsionar atividades fabris e/ou mercantis era o de *imobilizado*;
(iii) essa é a razão para a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo determinar que apenas *ativos imobilizados* geram créditos de ICMS;
(iv) indo além em suas manifestações, o Fisco paulista ainda dispôs que, para o ativo imobilizado efetivamente gerar créditos do imposto, o bem deve colaborar para o processo mercantil e/ou industrial e, em razão disso, impulsionar as atividades da empresa que propiciam saídas de bens tributados.

Estabelecidas essas premissas, o propósito, agora, é demonstrar como as modificações contábeis impactam a apuração de créditos de ICMS, especialmente sobre as aquisições de *softwares*.

Pois bem.

Conforme já dito, as normas contidas na Lei n. 6.404/1976 foram sensivelmente alteradas pelas Leis n. 11.638/2007, 11.941/2009 e 12.973/2014. Em prêmio, é relevante dizer que o plano de contas foi nominalmente alterado, de modo que o antigo grupo *ativo permanente* passou a ser designado *ativo não circulante*, formado pelas contas *realizável a longo prazo*, *investimento*, *imobilizado* e *intangível*. É o que dispõe o artigo 178 da Lei n. 6.404/1976:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

O detalhamento dos registros a serem feitos nas contas *ativo imobilizado* e *ativo intangível* é dado pelo artigo 179 da referida Lei n. 6.404/1976. Segue abaixo a transcrição do dispositivo, já com as devidas alterações:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

[...]

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

No que tange aos bens do ativo imobilizado, a grande diferença foi a inserção da expressão *bens corpóreos* à definição, que antes era ausente. Mas, ao mesmo tempo, foi incluído no artigo o inciso VI, que dispõe justamente sobre o reconhecimento contábil (e jurídico, porque está normatizado) da existência de *bens incorpóreos* destinados à manutenção da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio. Dito de outro modo, há o reconhecimento de que os bens incorpóreos podem ser utilizados nas atividades comerciais e/ou industriais.

Os ditos *bens incorpóreos* repercutem efeitos patrimoniais na empresa (aliás, como todo ativo), não só no momento de sua aquisição, mas também a perda de seu valor no tempo. É o que preceitua o artigo 183 da Lei n. 6.404/1976, *in verbis*:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

[...]

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

[...]

As orientações técnicas para se saber quais bens podem ser tidos como *intangíveis* são dadas pelo Pronunciamento CPC n. 04. São relevantes ao presente trabalho os dizeres de seus itens 04 e 09. Vejamos:

[...] 4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de *software*), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.

[...]

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização. [...]

Dessa lista, o que seria passível de creditamento de ICMS seria a aquisição de *softwares*, se assumida a hipótese de o ICMS ser o imposto hábil a gravar as respectivas operações.

Explicitando o que relata o retrotranscrito item 4, é de conhecimento comum que, no mais das vezes, *softwares* já vêm instalados nos equipamentos em que serão utilizados. Nesses casos, as normas contábeis prescrevem que o valor referente ao *software* deve ser computado no próprio bem e, muito por isso, o registro é no ativo imobilizado. Mas, se o *software* não vem instalado na máquina, deve ser reconhecido como ativo intangível.

No primeiro caso, quando o *software* já está instalado no equipamento, não parece haver discordâncias e/ou contestações na afirmação de que o direito ao

crédito de ICMS está garantido, porquanto está contido no valor do próprio bem e, por isso, na base de cálculo do ICMS que gravou a operação.

A grande polêmica está no *software* que não vier instalado na própria máquina adquirida, mas adquirido posteriormente à máquina, ocasião em que deve ser registrado como ativo intangível. Nesse sentido, se a comercialização de um *software* sofrer a incidência do ICMS e, por outro lado, se o *software* adquirido for destinado à automação de máquinas e equipamentos de uma fábrica, por exemplo, fica a questão: poderá o contribuinte adquirente se creditar do imposto destacado?

Pelas regras contábeis, a resposta seria positiva. Vejamos a redação do item 27 do Pronunciamento CPC n. 04:

27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta. (grifos nossos).

Na medida em que a norma contábil prevê, expressamente, a inclusão de impostos não recuperáveis no custo do intangível, é de se supor que há a admissão de exclusão, do custo, de impostos recuperáveis que vierem a gravar a operação, como o ICMS.

Mais ainda. À parte do conteúdo material do raciocínio, que será visto logo em seguida, a conclusão parte de uma premissa formal: o artigo 20 da Lei Complementar n. 87/1996 e o artigo 61, § 10, do RICMS/SP, preveem a possibilidade de apropriação de créditos sobre *ativos permanentes*, que atualmente são designados *ativos não circulantes* e são formados, também, pelos *ativos intangíveis*.

Ora, como exhaustivamente analisado alhures, a única razão para apenas os imobilizados, dentre todos os demais *ativos permanentes*, serem fontes geradoras de créditos de ICMS, residia no fato de a apenas eles ser possível a colaboração nas atividades produtivas e/ou comerciais da empresa. Logo, somente eles preenchiam o requisito “*não ser alheio*” à atividade do contribuinte e, por isso mesmo, as demais determinações contidas nas Decisões Normativas CAT n. 01/2000 e 02/2000.

Nessa perspectiva, a análise do já transcrito artigo 179, incisos IV e VI, da Lei n. 6.404/1976, dá conta de que as finalidades dos ativos imobilizados e intangíveis são exatamente as mesmas: “a manutenção da companhia ou exercidos com

essa finalidade". A única diferença é a corporeidade. Ativos imobilizados são corpóreos e os intangíveis, incorpóreos.

Assumindo que as normas fiscais também privilegiam o critério da finalidade para autorizar o crédito de ICMS sobre ativos imobilizados e, por outro lado, partindo-se do pressuposto que, segundo o artigo 179, incisos IV e VI, da Lei n. 6.404/1976, as finalidades dos ativos imobilizados e intangíveis são as mesmas, então se essas finalidades disserem respeito à colaboração, direta ou indireta, nos processos de produção ou comercialização do contribuinte (como é no exemplo colocado mais acima), então haverá o direito ao crédito do imposto. A afirmação que suporta esse raciocínio foi dada pelo Supremo Tribunal Federal quando da concessão da liminar na ADI n. 1.945/MT. Vejamos:

8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (ADI 1.945 MC/MT, julgamento em 26/05/2010).

Por essas linhas, fica claro que, para o Supremo, as situações novas, antes imprevisíveis, não de ser consideradas pelo intérprete na aplicação da legislação do ICMS. Foi isso que orientou a Corte a dar como constitucionais, ao menos em caráter liminar, as normas mato-grossenses que previam a incidência de ICMS sobre a comercialização de *softwares* via *download*.

Essa mesma assertiva deve orientar o direito ao crédito de ICMS na aquisição de intangíveis (*softwares*) que venham a ser empregados nos processos de produção ou comercialização do contribuinte. Se a Lei Complementar n. 87/1996, ou mesmo as legislações estaduais, não preveem o crédito de ICMS sobre aquisição de *softwares*, dada a falta de corporeidade do intangível e/ou à ausência de previsão legislativa, então tal omissão deve ser suprida pela interpretação teleológica: se imobilizados e intangíveis servem ao mesmo propósito – a colaboração na industrialização ou comercialização – então ambos devem conferir direito ao crédito do imposto.

Essa interpretação esbarra em um outro entendimento do Supremo Tribunal Federal. Vale lembrar, aqui, que o direito ao crédito de ICMS está constitucionalmente previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, segundo o qual o imposto da operação anterior servirá de crédito ao abatimento do imposto da operação posterior.

Ou seja, o regime constitucional da não cumulatividade do ICMS se assenta, necessariamente, na premissa da mercadoria que entra, via aquisição, para posterior saída, via comercialização. No caso dos ativos imobilizados, não há aquisição para posterior revenda, logo, não está dentro da regra constitucional do crédito.

Baseado nisso, o Supremo Tribunal Federal já manifestou o entendimento de que o crédito de ICMS sobre ativos imobilizados é, em verdade, um benefício fiscal dado pela Lei Complementar n. 87/1996. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. COMPENSAÇÃO. DIREITO NÃO PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL QUE DEPENDE DE PREVISÃO EM LEI. ART. 20, §§ 3º, I E II, E 5º, V, DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. FUNDAMENTO INFRACONSTITUCIONAL SUFICIENTE NÃO AFASTADO PELA VIA PRÓPRIA DO RECURSO ESPECIAL PERANTE O STJ. Não há direito constitucional assegurado ao creditamento do ICMS incidente nas operações de aquisição de bens destinados à integração ao ativo fixo que não se integrem diretamente à mercadoria circulada ou ao serviço prestado. **Trata-se de benefício fiscal cuja aplicabilidade depende de previsão em legislação infraconstitucional.** A conclusão de que a pretensão da parte encontraria óbice no art. 20, §§ 3º, I e II, e 5º, V, da Lei Complementar 87/1996 e no fato de a parte assumir a condição de consumidora final dos bens adquiridos e cedidos em comodato a terceiros consubstancia fundamento infraconstitucional autônomo e suficiente que não foi afastado pela via própria do recurso especial perante o Superior Tribunal de Justiça, o que inviabiliza o trânsito do recurso extraordinário (Súmulas 283 e 636 do STF). Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, AI 763.848-AgR/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 13/08/2012) (grifos nossos).

Nessa perspectiva, sendo benefício fiscal, a indagação natural que surge, dado o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, é se seria possível conferir créditos de ICMS sobre aquisição de intangíveis por analogia ao direito ao crédito sobre imobilizados. Para rememorar, o artigo 111 tem a seguinte redação:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II – outorga de isenção;
- III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Penso não ser possível equiparar uma *isenção* (inciso II do artigo 111) a um *benefício fiscal* consistente no direito de reduzir o ICMS a pagar pela concessão de créditos na aquisição de ativos imobilizados.

É que a isenção pressupõe a existência de uma incidência tributária, mas que não deverá gerar efeitos financeiros (pagamento do tributo). Tanto é assim que o artigo 175 do Código Tributário Nacional classifica a isenção como *exclusão* do crédito tributário⁸. Nesse passo, poderá ocorrer pela *mutilação* de quaisquer dos critérios representativos da obrigação tributária, quais sejam, material, temporal, pessoal ou espacial, com o objetivo de dispensar o pagamento do tributo em função: (i) de um negócio jurídico em específico; (ii) do tempo em que ocorre o fato gerador; (iii) de uma condição subjetiva do contribuinte; ou (iv) da realização do fato gerador em um determinado lugar.

E tal *mutilação*, não é demais dizer, ocorre sempre em razão da existência de um interesse público que transcende a mera arrecadação tributária. Esse propósito extrafiscal da isenção está expressa e literalmente apresentado nas justificativas da Comissão Especial formada para a revisão do Anteprojeto do Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Sousa. Seguem trechos relevantes dessas justificativas, que estão contidas nos **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, publicados em 1954⁹:

[...] Os arts. 141 e 146 tratam da isenção, definida pelo primeiro deles, em consonância com o sistema do Projeto quanto às causas excludentes do crédito como sendo a dispensa legal do pagamento de tributo devido, pressupondo, portanto, a existência da própria obrigação atingida, apenas em seus efeitos.

[...]

Dessa conceituação prejudicial podem ser extraídas consequências jurídicas, aparentes p. ex. em COOLEY, **The Law of Taxation**, 2/1374, no sentido de que a isenção representa, por parte do Estado, uma renúncia ao seu poder constitucional de tributar, fundada em considerações de interesse público no caso particular.

Mais exata parece, entretanto, a conceituação de WILLOUGHBY (**On the Constitution**, 2/905), que observa que a finalidade do Estado não é tributar, mas promover o interesse público através do exercício das faculdades que lhe são constitucionalmente atribuídas para aquele efeito, uma das quais é a tributação; e que assim sendo, a dispensa do tributo nos casos em que se entenda que o interesse público será melhor servido por aquela, do que pela sua arrecadação, não configura renúncia a uma faculdade constitucional, mas ao contrário o exercício dessa mesma faculdade [...]

8. "Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I - a isenção; [...]"

9. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 229.

Há casos de *isenções* controvertidas no âmbito do ICMS. Por exemplo, aquelas que estavam disfarçadas como se benefícios fiscais fossem. Fala-se, aqui, das reduções de bases de cálculo do ICMS que, em 2005, foram consideradas *isenções parciais* pelo Supremo Tribunal Federal¹⁰.

O caso do crédito sobre ativos imobilizados em nada se assemelha aos casos de reduções de bases, tidas como isenções parciais. É que, primeiro, o crédito sobre imobilizado não tem finalidade extrafiscal, como as isenções. Segundo, naqueles casos realmente houve *mutilação* de parte do critério quantitativo, já que, com a redução, o valor da base de cálculo não mais tem relação com o valor da operação. E isso tem o efeito de definir as reduções de bases como isenções.

4 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC N. 01: CRÉDITOS DE ATIVOS IMOBILIZADOS EM CONCESSÕES PÚBLICAS

A indagação que serve de origem ao debate a ser instalado nesta seção é a seguinte: podem as concessionárias públicas se apropriar de créditos de ICMS na aquisição de bens a serem utilizados nas concessões públicas?

Conforme é sabido, os contratos públicos são precedidos de concorrências públicas veiculadas via editais. Nesses editais constam que as concessionárias irão receber certos itens, máquinas e equipamentos para a consecução das atividades. Por exemplo, concessionárias de energia recebem postes, fiação, equipamentos necessários à distribuição de energia, entre outros. Concessionárias de gás recebem os encanamentos, máquinas, veículos, entre outros.

O tema é tratado pela Interpretação Técnica ICPC n. 01, que abrange a infraestrutura adquirida ou construída pelo concessionário durante o contrato de concessão, bem como a infraestrutura já existente que é repassada ao concessionário para a prestação dos serviços. Apenas se excluem os itens já registrados no ativo imobilizado da concessionária antes da celebração do contrato de concessão. É o que está dito nos itens 7 e 8 da ICPC. Vejamos:

10. Em 1997, o Supremo Tribunal Federal entendeu, no RE n. 161.031-0/MG, que o estorno proporcional afrontava o regime não cumulativo do imposto, que só poderia ser mitigado pela isenção ou não incidência segundo as regras instituídas pela Constituição Federal. Entretanto, em 2005, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE n. 174.478/SP, de 17/03/2005, foi novamente instigado a se manifestar sobre o tema. Nesse recurso, a Suprema Corte entendeu pela constitucionalidade do estorno, "quando proporcional à parcela correspondente à redução da base de cálculo". Considerou que a redução da base de cálculo do ICMS configura uma *isenção parcial*.

7. Esta Interpretação aplica-se: (a) à infraestrutura construída ou adquirida junto a terceiros pelo concessionário para cumprir o contrato de prestação de serviços; e (b) à infraestrutura já existente, que o concedente repassa durante o prazo contratual ao concessionário para efeitos do contrato de prestação de serviços.

8. Esta Interpretação não especifica como contabilizar a infraestrutura detida e registrada como ativo imobilizado pelo concessionário antes da celebração do contrato de prestação de serviços. Essa infraestrutura está sujeita às disposições sobre baixa de ativo imobilizado, estabelecidas no Pronunciamento Técnico CPC 27.

A presente seção não versa sobre o recebimento dos bens pelo concessionário por ocasião do contrato de concessão, que não gera créditos de ICMS porque o poder público não transfere ao concessionário a propriedade desses bens; mais ainda, o recebimento desses bens não se dá por meio de nota fiscal com destaque do ICMS. Também não versa sobre os ativos imobilizados que já eram existentes na contabilidade do concessionário antes da celebração do contrato. Fala-se, aqui, dos bens adquiridos pelas concessionárias no curso da concessão pública, para que suas atividades possam ser desempenhadas. Por exemplo, nova fiação, novos encanamentos, novas máquinas, novos equipamentos, e assim por diante.

Pois bem. Conforme os itens 11 e 27 da ICPC 01, os bens em questão não podem ser registrados no ativo imobilizado da concessionária, *in verbis*:

11. 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. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato.

27. De acordo com o item 11, a infraestrutura, a que o concedente dá acesso ao concessionário, para efeitos do contrato de concessão, não pode ser registrada como ativo imobilizado do concessionário. O concedente também pode fornecer outros ativos ao concessionário, que pode retê-los ou negociá-los, se assim o desejar. Se esses outros ativos fizerem parte da remuneração, a ser paga pelo concedente pelos serviços, não constituem subvenções governamentais, tais como são definidas no CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. Em vez disso, eles devem ser contabilizados como parte do preço de transação, conforme definido no CPC 47.

O fundamento à impossibilidade de registro dessas aquisições no ativo imobilizado reside no fato de que o concessionário deverá entregar esses bens ao poder público ao final do contrato de concessão. Ou seja, o concessionário já sabe, desde o momento das aquisições, que não terá para si a propriedade desses bens.

Por essas razões, a melhor prática contábil tende ao registro desses bens como *ativos intangíveis*, porque representam o direito de uso de certos bens (adquiridos na constância do contrato de concessão) pela concessionária para o auferimento de renda.

Desse modo, não sendo *imobilizados* e não sendo propriedades do concessionário, alguns Fiscos estaduais se inclinam ao entendimento de que não há créditos de ICMS na aquisição desses bens. Vejamos:

ICMS – CRÉDITOS DE ICMS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO PERMANENTE – OPERAÇÕES DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE GÁS CANALIZADO – CONCESSIONÁRIA PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A – CONSIDERADOS ATIVOS INTANGÍVEIS – IMPOSSIBILIDADE

[..]

Como vimos acima, trata-se de concessionária de serviço público de gás canalizado, e a infraestrutura dentro do contrato de concessão não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controle (muito menos de propriedade) do uso da infraestrutura de serviços públicos. São classificados como ativos intangíveis os direitos de exploração de serviços públicos mediante concessão ou permissão do Poder Público.

[..]

Não há possibilidade de compensação dos créditos de ICMS à razão de 1/48 avos. Os bens descritos, os quais dizem respeito à infraestrutura necessária à prestação do serviço objeto de concessão de distribuição de gás canalizado, são classificados como ativo intangível, e não como ativo imobilizado permanente. (SEFAZ/ES. Parecer Normativo 0061/2018).

DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL APURADO NO CIAP. BENS PÚBLICOS PERTENCENTES AO PODER CONCEDENTE. ATIVOS INTANGÍVEIS E/OU FINANCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO POR PLENA DESCARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

[..]

Os bens adquiridos não podem ser classificados e contabilizados como ativo imobilizado da concessionária, pois as normas que regulam sua atividade não lhe transferem o direito de controle nem de propriedade dos bens que se incorporam à infraestrutura dos serviços públicos de energia elétrica, nos termos do seu contrato de concessão, intermediado pela ANEEL, em que prevê apenas a cessão de posse desses bens, o quais serão revertidos ao Poder Concedente após o encerramento do referido contrato. (Conselho de Recursos Fiscais/PB. Acórdão n. 436/2018).

Há um argumento que pode sustentar o direito ao crédito de ICMS nessas situações.

Conforme já dito ao longo da seção 3, *supra*, a destinação é um dos requisitos que devem ser observados para que o contribuinte possa se apropriar de créditos de ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado: os bens devem ser destinados às áreas de produção ou comercialização, bem como colaborar, direta ou indiretamente, à saída de bens tributáveis pelo imposto. Uma vez conformados esses requisitos, o contribuinte pode se creditar em 1/48 avos ao mês. A finalidade desse escalonamento é justamente a verificação, mês a mês, da destinação do bem e sua colaboração nas saídas tributadas do estabelecimento do contribuinte.

Ora, se a destinação é um dos principais requisitos ao crédito sobre imobilizados (tanto assim que a forma de seu aproveitamento está umbilicalmente ligada à verificação dessa destinação), se os bens adquiridos pelas concessionárias serão aplicados em atividades tributáveis pelo ICMS ao longo de 48 (quarenta e oito) meses, então nada mais legítimo do que conferir a ele, o concessionário, o direito ao crédito do imposto durante o período em que durar o contrato de concessão.

5 CONCLUSÃO

Ao longo deste ensaio ficou claro que as modificações das normas contábeis têm, sim, efeitos fiscais. Mas, a neutralidade forçada pelas Leis n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014 diz respeito apenas aos tributos federais, nada sendo disposto sobre o ICMS.

Nesse contexto, se as modificações contábeis impactam a apuração dos tributos e, por outro lado, se não houve qualquer disposição legal acerca da neutralidade das alterações em relação ao ICMS, então é de se concluir que tais alterações geram efeitos ao imposto estadual.

Vimos que muitos são esses efeitos, tais como o Ajuste a Valor Presente disciplinado pelo Pronunciamento CPC n. 12, o regime de crédito sobre operações com *softwares*, conforme o Pronunciamento CPC n. 04, bem como os serviços prestados por concessionárias públicas, nos termos da Interpretação Técnica ICPC n. 01.

Nos próximos números desta revista serão trazidos outros textos a respeito do ICMS e a nova contabilidade, como, por exemplo, os impactos do novo conceito de receitas trazido pelo Pronunciamento CPC n. 47, entre outros.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 04, de 5 de novembro de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. **CPC n. 12, de 5 de dezembro de 2008**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf>. Acesso em: 6 set. 2019.

_____. **Interpretação Técnica ICPC n. 01, de 2 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/66_ICPC_01_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 6 set. 2019.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 198.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 99.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. Ajuste a Valor Presente. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 17.

AS REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO: A INCERTEZA JURÍDICA DA ICPC 22

Alexandre Evaristo Pinto

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela USP. Coordenador do MBA em IFRS da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Professor no curso de pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT) e do Conselho Municipal de Tributos (CMT).

Ernesto Rubens Gelbcke

Ex-professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP). Fundador, Professor e Conselheiro da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Ex-vice coordenador do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Coautor do **Manual de contabilidade societária** da FIPECAFI. Acadêmico da Academia Paulista de Contabilidade. Auditor, Contador e Parecerista.

Rafael Pascoto Fugimoto

Advogado e contabilista em São Paulo. Master Business Administration em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Origens das incertezas fiscais no sistema tributário brasileiro 3 Da contabilidade enquanto sistema de informação 4 Tratamento contábil das incertezas dos tributos sobre o lucro – a ICPC 22 5 As incertezas jurídicas relacionadas à ICPC 22 6 A praticabilidade da ICPC 22 por meio das notas explicativas 7 Conclusão 8 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo o exame da Interpretação de Pronunciamento Contábil 22 (ICPC 22), a qual criou nova regra de contabilização do tributo corrente ou diferido do ativo ou passivo da entidade a respeito da aceitabilidade pela autoridade fiscal do tratamento tributário a ser considerado como incerto. Para tanto, serão expostos os conceitos trazidos pela ICPC 22 com as incertezas jurídicas que rodeiam os contribuintes no contencioso tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Tributos sobre o lucro. Ativos e passivos fiscais diferidos. Incerteza tributária. ICPC 22.

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2019 marca o início da vigência da Interpretação Técnica n. 22 "Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro" (ICPC 22) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que se fundamentou na Norma Internacional de Contabilidade (IFRIC 23).

A edição de tal norma representa um grande marco no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de riscos tributários tomados pela entidade, de modo que se espera que haja uma melhora qualitativa nas demonstrações financeiras acerca das decisões tomadas pelos gestores para interpretações possíveis sobre os tributos sobre o lucro.

Ademais, o ano de 2019 também marca o centenário de nascimento do Professor Ruy Barbosa Nogueira. Embora tal fato possa não parecer ter correlação com o tema da ICPC 22, cumpre ressaltar que Ruy Barbosa Nogueira talvez tenha sido um dos primeiros autores do direito tributário pátrio a detectar a origem das incertezas fiscais em nosso sistema tributário, evidenciando-se que sua obra permanece atual e relevante.

No presente trabalho, buscar-se-á descrever as principais causas das incertezas tributárias no Brasil, bem como qual deve ser a função da Contabilidade na evidenciação de tais incertezas.

Feitas tais considerações, passar-se-á ao estudo dos principais pontos da ICPC 22 e como ela tem sido aplicada pelas companhias abertas brasileiras.

2 ORIGENS DAS INCERTEZAS FISCAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O ano de 2019 marca o centenário de nascimento do Professor Ruy Barbosa Nogueira. Nascido no município de Jardinópolis/SP em 19 de setembro de 1919, Ruy Barbosa Nogueira instituiu a primeira cadeira de Direito Tributário em uma faculdade de Direito brasileira no ano de 1954, quando criou tal disciplina na Faculdade Paulista de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo¹.

No âmbito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Ruy Barbosa Nogueira veio a ganhar o primeiro concurso para a cátedra de Direito Tributário em 1965 com a tese **Teoria do lançamento tributário**², bem como foi um dos responsáveis pela expansão do ensino de tal matéria, o que foi acelerado

1. TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 392-393.

2. TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 392-395.

com a realização de mesas de debates que formaram o cenário propício para a criação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) em 1974³.

Na tese **Teoria do lançamento tributário**, de 1965, Ruy Barbosa Nogueira já vaticinava que a maior parte da arrecadação tributária advinha de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou seja, sujeitos ao autolancamento⁴.

Como decorrência de tal fato, Ruy Barbosa Nogueira ressaltava o enorme trabalho que era exigido do contribuinte em serviços que seriam originariamente da administração tributária⁵.

Sob uma perspectiva contábil e baseados na doutrina britânica de Cedric Sandford, Aldo Bertolucci e Diogo Toledo do Nascimento trazem o conceito de custos de conformidade tributários (*compliance costs of taxation*) para aqueles dispêndios dos recursos necessários para o cumprimento das normas tributárias, que incluem obrigações acessórias, atendimento a fiscalizações e os próprios gastos para interpretação da legislação tributária⁶.

Antevendo o crescente aumento dos custos de conformidade, Ruy Barbosa Nogueira apontava a transferência cada vez maior aos contribuintes da atividade de apuração dos tributos. Tal transferência por si só não seria problemática, uma vez que o lançamento é o ato de identificação do sujeito passivo e de quantificação do fato gerador, no entanto, além dos serviços burocráticos que são repassados ao contribuinte, transfere-se também a este os riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias⁷.

Nesse sentido, considerando a ascensão dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte é obrigado a interpretar e aplicar qualquer alteração legislativa, apurando o tributo e o recolhendo, sendo que muitas vezes inexistente naquele momento qualquer ato infralegal, solução de consulta ou precedente administrativo que possa lhe guiar.

Em outras palavras, há a possibilidade de que a administração tributária opte por uma interpretação tributária distinta nos cinco anos seguintes à alteração legislativa e não homologue o lançamento efetuado pelo contribuinte, lavrando um auto de infração com multa e juros.

3. INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/site/prof-ruy-barbosa-nogueira/>>. Acesso em: 10 set. 2019.

4. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 50-51.

5. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 208-209.

6. BERTOLUCCI, Aldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002.

7. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 229-230.

Situação mais nefasta se observa quando o contribuinte interpreta e aplica o direito tributário à luz dos precedentes administrativos e judiciais daquele momento, sendo que precedentes posteriores alteram o entendimento majoritário por meio da exigência de outros requisitos não previstos na lei ou em atos infralegais, como, exemplificativamente, vem ocorrendo com os julgados administrativos acerca da dedutibilidade da amortização fiscal do ágio.

Diante do exposto, nota-se que a origem de muitas das incertezas tributárias decorre da ascensão do lançamento por homologação, uma vez que, nesta modalidade de lançamento, o contribuinte fica obrigado a interpretar a legislação tributária, apurar e recolher o tributo devido e entregar a obrigação acessória (dever instrumental) correspondente.

Ocorre que em alguns casos, mais de uma interpretação da legislação tributária é possível, seja em virtude da inexistência de uma proibição legal, seja em virtude de uma lacuna no que tange ao tratamento tributário.

Vale lembrar que o artigo 170 da Constituição Federal de 1988⁸ consagra o princípio da livre iniciativa como uma das molas propulsoras da ordem econômica (junto com a valorização do trabalho humano).

André Ramos Tavares assinala que a livre iniciativa não se limita à livre iniciativa econômica, enquanto liberdade de desenvolvimento de empresa, alcançando também outras formas de organização econômica, individuais ou coletivas, como a cooperativa, além da liberdade contratual e comercial⁹.

Como decorrência do princípio da livre iniciativa, surge a liberdade de estruturação dos negócios jurídicos, de modo que ninguém pode ser obrigado a escolher uma determinada estrutura a não ser que seja por imposição legal.

8. Constituição Federal de 1988: "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei".

9. TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2013. p. 234-235.

Em igual sentido, o Código Civil consagra a liberdade contratual, que inclui a possibilidade de estruturação de contratos atípicos, desde que as partes sejam capazes, o objeto do contrato seja lícito e determinável e o contrato não possua forma não permitida em lei.

Dessa forma, em um cenário em que não haja uma proibição legal de determinado negócio jurídico, torna-se difícil a mensuração de determinado tratamento tributário a respeito da condição de que ele será considerado incerto no futuro, quando a administração tributária for rever o lançamento por homologação. Ainda que haja proibição legal, mas o contribuinte entenda que tal proibição esteja em desacordo com algum preceito constitucional ou legal, também se torna complexa a análise de como será a decisão acerca daquele tratamento tributário no futuro diante da morosidade do Poder Judiciário.

Em resumo, o sistema tributário brasileiro incentiva a insegurança jurídica e a incerteza acerca dos tratamentos tributários adotados pelo contribuinte, tanto devido ao uso do lançamento por homologação nos tributos que são mais relevantes na arrecadação tributária, quanto devido ao uso de critérios diferentes do binômio legalidade e ilegalidade para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária.

3 DA CONTABILIDADE ENQUANTO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

A contabilidade surge como forma de mensuração para atender as necessidades dos proprietários e possuidores de bens, no entanto, além da mensuração patrimonial de um dado instantâneo, ela passa a refletir uma medida do desempenho de uma entidade, sobretudo a partir do momento em que se utiliza um denominador comum monetário¹⁰.

A contabilidade pode ser traduzida como um processo, que envolve três etapas: (i) reconhecimento, isto é, a análise de se determinadas transações econômicas serão reconhecidas ou não; (ii) mensuração, ou seja, a quantificação das transações econômicas; e (iii) evidenciação, que envolve a demonstração das transações econômicas para os usuários externos¹¹.

Destaque-se que o processo contábil é feito pelo preparador das demonstrações financeiras em conformidade com as normas contábeis vigentes, de modo que, a depender da transação econômica, há um maior ou menor grau

10. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 15-16.

11. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 51-52.

de subjetividade para fins de interpretação de como aquelas transações econômicas deverão ser reconhecidas, mensuradas e evidenciadas.

Ocorre que todo o processo contábil é feito em função da realização do objetivo da contabilidade: a geração de informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma entidade para tomada de decisões pelos seus usuários¹².

Assim, grandes teóricos da Contabilidade como Robert Anthony, David Hawkins e Kenneth Merchant¹³, bem como Robert Jaedicke e Robert Sprouse¹⁴, assinalam que a contabilidade pode ser entendida como um sistema de informações em termos monetários que permita julgamentos embasados e tomada de decisões pelos usuários da informação.

Embora os usuários da contabilidade sejam os mais diversos e incluam investidores, administradores, credores, governo, clientes, fornecedores, trabalhadores e *stakeholders*, cumpre salientar que as normas contábeis internacionais são elaboradas considerando que os investidores externos são os principais usuários das demonstrações contábeis.

No que tange especificamente aos tratamentos tributários, os usuários internos da contabilidade, isto é, os administradores, possuem uma informação muito maior acerca dos riscos que estão sendo tomados pela entidade quando das suas decisões de interpretação e aplicação da legislação tributária.

Trata-se de evidente caso de assimetria informacional entre os usuários internos e externos da contabilidade, de modo que ela pode funcionar como forma de diminuir essa assimetria mediante a evidenciação dos riscos tributários.

Esse é o cenário em que surge a ICPC 22, que será tratada adiante com maiores detalhes.

4 TRATAMENTO CONTÁBIL DAS INCERTEZAS DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO – A ICPC 22

Conforme anteriormente apontado, o ano de 2019 marca o início da vigência no Brasil da ICPC 22, a qual adveio de uma orientação expedida pelo IASB a respeito da incerteza sobre o tratamento de tributos sobre o lucro. Portanto, em função da harmonização contábil, as autoridades contábeis brasileiras tiveram

12. LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002. p. 11-16.

13. ANTHONY, Robert N.; HAWKINS, David F.; MERCHANT, Kenneth A. **Accounting: text and cases**. 10. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999. p. 5-7.

14. JAEDICKE, Robert K.; SPROUSE, Robert T. **Fluxos contábeis: renda, fundos e capital**. São Paulo: Atlas, 1972. p. 18-19.

que traduzir e adequar aquela orientação, denominada Norma Internacional de Contabilidade (IFRIC 23), ao cenário existente neste país.

A ICPC 22 traz novos conceitos como "tratamentos fiscais", "autoridade fiscal" e "tratamento fiscal incerto", cujos efeitos contábeis, se constatados e mensurados corretamente, devem estar refletidos nas demonstrações financeiras imediatamente.

Para o entendimento do que se trata a ICPC 22 é necessário comentar, em linhas gerais, sobre a norma que é objeto de sua interpretação, ou seja, o Pronunciamento Contábil 32 "Tributos sobre o Lucro" (CPC 32) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o qual foi publicado com a finalidade de "estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro". Embora o CPC 32 se refira tanto aos tributos correntes quanto aos diferidos, observa-se que quase a totalidade da referida norma se atém aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos tributos diferidos sobre o lucro.

Denota-se que a problemática dos tributos diferidos reside no fato de que determinadas transações são contabilizadas, no entanto, somente surtirão efeitos tributários para fins de tributos sobre o lucro em períodos diferentes¹⁵, de forma que o CPC 32 possui como solução a definição de marcos contábeis em que se reconheça o montante de imposto a pagar para o ano corrente, bem como futuras consequências fiscais relacionadas a diferenças temporárias, prejuízos líquidos e outros créditos fiscais que não tenham sido utilizados, em períodos futuros¹⁶, o que se dá por meio do reconhecimento de um ativo fiscal diferido ou de um passivo fiscal diferido.

Além disso, antes de adentrar no mérito da ICPC 22, ressalta-se que ela é uma norma de esclarecimento do Pronunciamento Contábil 32, portanto, a mencionada interpretação contábil tem por objetivo disciplinar que "a aceitabilidade de determinado tratamento tributário, de acordo com a legislação fiscal, pode não ser conhecida até que a respectiva autoridade fiscal ou tribunal tome uma decisão no futuro"¹⁷, estando vinculada à contabilização do tributo corrente ou diferido (ativo ou passivo) da entidade nos termos que dispõe o CPC 32¹⁸.

-
15. Ian Muniz e Marco Monteiro reconhecem, em seu estudo, que a questão sobre os tributos diferidos foi pouco abordada na doutrina, "e que constitui uma verdadeira pedra na chuteira de todo estudioso do sistema de tributação sobre o lucro (IRPJ e CSLL) no Brasil". MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil**: comentários à Lei n. 12.973/14. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 213.
 16. CUNHA, Carlos Alberto da Silva e; RODRIGUES, Lúcia Maria Portela Lima. **A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos**. 2. ed. Lisboa: Áreas, 2014. p. 56.
 17. Conforme o item 2 do "Contexto" da ICPC 22.
 18. Em sugestões recebidas pelo CPC sobre a então minuta da ICPC 22, houve um questionamento relacionado ao alcance da referida interpretação: se ela abrangeria apenas o Imposto de Renda

No cenário brasileiro, a ICPC 22 alcança somente o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma vez que a referida interpretação se restringe aos "tributos sobre o lucro".

Luciana Aguiar aponta que a IFRIC 23 teve origem a partir de uma dúvida apresentada por um consultante ao *International Accounting Standards Board* (IASB) acerca da correta contabilização de um imposto de renda pago, tendo em vista que a referida incerteza residia quanto ao registro desse valor a ser recuperado: se estaria mais bem alocado ao IAS 12 (cuja norma correspondente no Brasil é o CPC 32) ou ao IAS 37 (cuja norma correspondente no Brasil é o Pronunciamento Contábil n. 25 "Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes – CPC 25")¹⁹.

Assim, a referida dúvida tinha por fundamento a tênue diferença de tratamento contábil entre as duas normas, visto que caso o referido valor fosse contabilizado pela norma relacionada aos tributos sobre o lucro, seria reconhecido um ativo em função de estimativa "provável" (*probable threshold*) de entrada de caixa, ao passo que, se houve o prognóstico para "praticamente certo" (*virtually certain*), o registro no ativo estaria em conformidade com a norma que regulamenta as provisões²⁰.

Ao se deparar com a dúvida que lhe fora proposta e consultar o entendimento de outras jurisdições normatizadoras, incluindo o Brasil, o IASB concluiu que haveria uma possibilidade de existir assimetria de informações com relação à avaliação e mensuração de incertezas nas demonstrações financeiras.

Nessa linha, como se tratava de incerteza relativa a tributos sobre o lucro, a IFRIC 23 foi expedida com o objetivo de regulamentar o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos constituídos pelas entidades, afastando, portanto, a norma contábil relativa às provisões.

Assim, a ICPC 22 visa a oferecer ao usuário das demonstrações financeiras a capacidade de mensuração sobre a incerteza relativa à interpretação dada pela entidade contribuinte aos dispositivos normativos relacionados aos tributos sobre o lucro.

da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ou se seria aplicável também a PIS/COFINS, ICMS e IPI. A resposta fornecida pelo CPC foi de que este havia entendido que "tal detalhamento não seria apropriado, haja vista que a interpretação já especifica que o alcance está limitado aos 'tributos sobre o lucro', portanto, apenas àqueles que estão abrangidos no CPC 32.

19. AGUIAR, Luciana. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 172, 2019.
20. AGUIAR, Luciana. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 172, 2019.

Cumprе ressaltar que, na análise de uma incerteza de tratamento fiscal, a ICPC 22 parte do pressuposto de que a autoridade fiscal terá o direito de examinar os valores que influenciaram a formação do lucro tributável (a base de apuração do IRPJ e da CSLL), bem como ela terá pleno conhecimento de todas as informações relacionadas ao realizar esses exames, ou seja, não devem ser considerados os riscos de detecção daquele tratamento fiscal à análise de que as autoridades fiscais concordarão ou não com ele.

A mensuração da incerteza tributária se baseia na probabilidade de a autoridade fiscal aceitar ou não o tratamento fiscal incerto. Caso seja provável que autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal, não há necessidade de reconhecimento, mensuração ou evidência dos efeitos de sua eventual não aceitação. Por outro lado, sendo provável que a autoridade fiscal não aceite o tratamento fiscal incerto, surge a necessidade de que o efeito da incerteza seja refletido de acordo com dois métodos dispostos na ICPC 22: o valor mais provável ou o valor esperado.

Em suma, tal qual estatuído no CPC 32, a ICPC 22 também assegura regras de mensuração de incertezas fiscais sobre os tributos correntes e diferidos, dando maior transparência na divulgação das informações contábeis aos usuários externos.

No tópico seguinte os conceitos compreendidos na ICPC 22 serão abordados, de modo a serem conjugados com a incerteza daqueles que lidam diariamente com o direito tributário, principalmente com aqueles órgãos que interpretam a legislação tributária brasileira.

5 AS INCERTEZAS JURÍDICAS RELACIONADAS À ICPC 22

5.1 A incerteza do tratamento fiscal incerto

O primeiro ponto a ser enfrentado refere-se à abordagem da incerteza que a ICPC 22 quer estimar.

No exercício das funções diretivas, o gestor da entidade tem a obrigação de seguir o dever de diligência, isto é, o administrador deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios, tal qual previsto no artigo 153 da Lei n. 6.404/1976.

Nessa linha, o gestor deve buscar a menor carga tributária possível dentro dos limites legais, no entanto, diante de lacunas e diferentes possibilidades de interpretação e aplicação da legislação tributária, o gestor deverá escolher qual a interpretação que será adotada.

Ao escolher uma interpretação, ele deve estar ciente dos riscos e benefícios das alternativas de interpretação possíveis. O dever de diligência pressupõe que ele deverá empregar o mesmo zelo e diligência que usaria se a decisão fosse relacionada aos seus próprios negócios. Em outras palavras, o gestor deve agir no melhor interesse da companhia.

O dilema do gestor da entidade envolve buscar a menor carga tributária dentro dos limites da lei, ao mesmo tempo em que suas decisões deverão ser feitas de acordo com os padrões dos homens probos e diligentes.

Aliás, Cristiano Carvalho, ao analisar a problemática que envolve o planejamento tributário no Brasil, já mencionava que o risco inerente à opção pela medida de elisão tributária poderia converter-se em "escolha sob incerteza"²¹. Isso porque a dificuldade de os contribuintes terem acesso às decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), levava-os a terem assimetria de informações a respeito de como o negócio jurídico seria desconsiderado pelo Fisco brasileiro, prejudicando o cálculo do seu custo-benefício, haja vista que não havia condições, sequer subjetivas, de avaliação adequada das chances de sucesso ou fracasso²².

Daí que a incerteza tributária, a que alude a ICPC 22 para estimar a sua probabilidade de ocorrer, já possui uma incongruência lógica para sua mensuração em função de que não se consegue ofertar ao agente um cálculo racional ante a falta de informações relacionadas às questões de se quer estimar²³.

Torna-se claro que a ICPC 22 baseia-se em premissa de divulgação da posição tributária incerta, existente em países no exterior, que não se compatibiliza inicialmente com o ordenamento jurídico pátrio, uma vez que há no Brasil instabilidade e complexidade de normas tributárias, ao que se soma a falta de linearidade na formação da jurisprudência, o que aguça o infundável contencioso tributário²⁴.

Tome-se como exemplo, conforme menciona Phelippe de Oliveira, que a posição tributária incerta existia nos Estados Unidos como medida de divulgação dos planejamentos tributários, inicialmente formatada como obrigação de provisionamento para fins contábeis, sendo que, posteriormente, funcionou como "um indicativo para as autoridades tributárias acerca de quais operações ou transações praticadas pelos contribuintes são passíveis de questionamento"²⁵.

21. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 243.

22. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 243.

23. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 244.

24. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 181, 2019.

25. OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento jurídico brasileiro: uma análise à luz do projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 158.

Tanto é que existe um formulário próprio previsto na legislação tributária norte-americana ("Schedule UTP – form 1120") com o objetivo de fornecer às autoridades tributárias o detalhamento das posições incertas informadas em suas demonstrações financeiras²⁶.

É pertinente lembrar que a ICPC 22 não traz qualquer obrigatoriedade às entidades para que elas forneçam à autoridade fiscal brasileira eventuais planejamentos tributários. Relembre-se que houve uma tentativa de os contribuintes apresentarem formulários referentes às operações que fossem passíveis de planejamento tributário com base na Medida Provisória n. 685/2015, mas ela foi rechaçada em razão da inexistência de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

A propósito, retomando a instabilidade do cenário brasileiro com relação à linearidade da jurisprudência à matéria tributária, Elidie Bifano relembra a dificuldade de comunicação de contingência aos usuários externos com a alteração do entendimento pelo Supremo Tribunal Federal sobre o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em que a tese vencedora era favorável aos contribuintes até que um voto mudou totalmente o rumo da situação, fazendo com que a tese fosse desfavorável a eles²⁷. Dessa forma, o risco de perda que era possível tornou-se, no prazo de um ano, provável.

Imagine-se o dilema da entidade, ao construir sua árvore de decisões referente ao tratamento fiscal incerto, sob a tentativa de prever a "incerteza" e estimá-la, tomando em consideração o tempo pelo qual o órgão julgador irá resolver tal questão e a própria incerteza jurídica do debate que lhe é proporcionado. É praticamente tarefa hercúlea que se acrescenta a tantas outras a que os contribuintes estão sujeitos, tal como o excesso de obrigações acessórias.

A incerteza que seria mensurada pela ICPC 22 esbarra na incerteza jurídica que os contribuintes possuem com relação à mensuração da jurisprudência administrativa ou judicial dos temas tributários. Ainda que o crédito presumido do IPI não fosse aplicado para fins da ICPC 22, o ponto em questão é a possível frustração da confiança dos contribuintes com os órgãos judicantes, o que revela a insegurança jurídica para tomada de decisões²⁸.

-
26. OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento jurídico brasileiro**: uma análise à luz do projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 158.
 27. BIFANO, Elidie Palma. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 208.
 28. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 421.

5.2 A "autoridade fiscal" determinada na ICPC 22

Outra indagação decorrente da aplicação da ICPC 22 diz respeito ao alcance do conceito de "autoridade fiscal". Ao utilizar tal expressão, o normatizador contábil brasileiro optou por apenas traduzir o texto da IFRIC 23 sem tentar denominar a autoridade competente correspondente.

Em uma primeira leitura da ICPC 22 à luz do ordenamento jurídico brasileiro, há uma tendência a entender a "autoridade fiscal" como a Secretaria da Receita Federal do Brasil, isto é, o órgão da administração tributária federal responsável pela fiscalização e arrecadação do IRPJ e da CSLL.

Todavia, a ICPC 22 determina que o conceito de autoridade fiscal possa incluir "tribunais". Dessa forma, não apenas os órgãos de administração tributária (incluindo-se aí os órgãos de revisão de lançamento, que é o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), mas também deverá ser levada em conta a jurisprudência dos "tribunais".

Não há como negar que a possibilidade de inclusão de tribunais traz uma insegurança jurídica com relação a quem seria a autoridade fiscal que determinaria a aceitabilidade do tratamento fiscal analisado, visto que a calculabilidade do contribuinte, não aqui representada como métodos quantitativos de aferição da incerteza fiscal, estaria prejudicada, haja vista que não haveria como "antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito"²⁹ para tempo futuro, de acordo com a orientação jurisprudencial tomada como base para mensurar o tratamento fiscal incerto.

Apenas a título de exemplificação, no Regulamento (UE) 2018/1595, de 23 de outubro de 2018 da Comissão Europeia³⁰, quando a IFRIC 23 foi traduzida ao português, a redação relacionada à autoridade fiscal é de: "refere-se ao organismo ou organismos que decidem se os tratamentos fiscais são admissíveis ao abrigo da legislação fiscal. *Pode tratar-se de um tribunal*". Nota-se que a redação conferida em português pela Comissão Europeia entende que o órgão que analisará o tratamento fiscal pode ser um "tribunal", e não que um "tribunal" pode ser incluído. Nessa linha, na versão em português da referida norma, a "autoridade fiscal" está associada a um órgão julgador, não deixando margem de interpretação para que o órgão fiscalizador também o seja.

Há indícios de que a tradução feita no Brasil dá a entender que a autoridade fiscal poderia ser o órgão fiscalizador, o que não está em consonância com o

29. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 609.

30. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/Reg_1595_2018_IFRIC%2023.pdf>. Acesso em: 2 set. 2019.

arquétipo processual tributário, já que havendo a inclusão do "tribunal" a ser declarado como "autoridade "fiscal" existem duas esferas possíveis de discussão para tratamentos fiscais: a administrativa e a judicial.

A competência para julgamento de questões tributárias na esfera administrativa pertence ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao passo que, na esfera judicial, o tema pode ser analisado sob dois ângulos: se a discussão for eminentemente infraconstitucional, o órgão a analisar o tratamento fiscal será o Superior Tribunal de Justiça, porém, se a demanda for constitucional, o órgão responsável será o Supremo Tribunal Federal.

O tema não é fácil, pois, pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal), o contribuinte tem o direito de não aguardar o desfecho em esfera administrativa, e levar a questão diretamente ao Poder Judiciário.

A problemática desse assunto se desdobra em questão mais tenebrosa, pois, de acordo com Luis Eduardo Schoueri, quase nenhum tema relevante de planejamento tributário foi levado à discussão no Poder Judiciário em função dos repetidos programas de parcelamento concedidos pela União³¹.

A propósito, Sarah Lawsky entende que a incerteza tributária estaria reduzida na hipótese de analisar os precedentes tributários julgados por determinado tribunal, embora o direito tributário seja uma fonte de incerteza em si mesmo³², o que melhoraria a forma pela qual o intérprete antevê o comportamento da autoridade tributária.

Entretanto, a dificuldade desse ponto de vista está no fato de que poucas operações tributárias são analisadas pelos tribunais, havendo, pois, poucos dados disponíveis para avaliação dos precedentes anteriores.

Além disso, a diminuição da incerteza tributária poderia ser alcançada por meio do abandono de uma estratégia de litígio agressiva, bem como seria importante fornecer educação aos contribuintes ou simplificar a lei, uma vez que algumas de suas incertezas decorreriam de ignorância ou confusão³³.

31. SCHOUERI, Luis Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, p. 112, jan. 2015.

32. "[...] tax law itself is a source of uncertainty." LAWSKY, Sarah. Probably? Understanding tax law's uncertainty. **University of Pennsylvania Law Review**, v. 157, p. 1.072, 2009. Disponível em: <https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol157/iss4/2>. Acesso em: 2 set. 2019.

33. LAWSKY, Sarah. Probably? Understanding tax law's uncertainty. **University of Pennsylvania Law Review**. v. 157, p. 1.072, 2009. Disponível em: <https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol157/iss4/2>. Acesso em: 2 set. 2019. No original: "Some uncertainty about tax law is unavoidable as long as the correctness of a tax position depends on predicting the future actions of a court. But this uncertainty could be reduced. For example, as

Nota-se que a árvore de decisões, a qual requer a ICPC 22, torna-se verdadeiro cipoal tributário, havendo uma série de detalhes relacionados aos eventos que sucederão sobre o objeto tributário em análise até que se chegue à conclusão de que exista ou não o tratamento fiscal incerto.

Neste atual momento, cumpre refletir se a ICPC 22 não seria talvez um expediente contábil muito avançado ao atual cenário brasileiro, de forma a ser uma tentativa de encontrar um singelo valor que existirá nas demonstrações financeiras para temas tributários extremamente complexos.

Segundo Luciana Aguiar, a "autoridade fiscal" não poderia ser a Receita Federal do Brasil, porquanto a incerteza tributária está eminentemente relacionada à eventual saída de caixa que esse tratamento fiscal proporcionará e não ao "risco de autuação em si"³⁴. Portanto, a autoridade fiscal seria a "autoridade julgadora competente para definir de forma incontroversa a exigência de saída de caixa em função da incerteza"³⁵.

Nesse diapasão, a referida autora entende que se deve desconsiderar a possibilidade de um "auditor fiscal detectar a incerteza", porque a autoridade fiscal terá pleno conhecimento da incerteza fiscal no momento do seu julgamento³⁶, sendo ela, portanto, o "tribunal" – daí não se consegue precisar em qual competência o conceito quer se referir – que analisará o tratamento fiscal considerado como incerto.

Por isso, infere-se que a expressão "tribunal" na ICPC 22 denotaria a liberalidade de a própria entidade fixar quem seria a "autoridade fiscal" para efeitos de informação do tratamento fiscal incerto, não se limitando necessariamente à jurisprudência administrativa ante o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Como há um dever de divulgação da entidade aos seus usuários externos, bastaria em nota explicativa informar qual órgão julgador estaria vinculado à expressão "tribunal" na ICPC 22 para determinar a existência ou não do tratamento

explained above, one good way to improve forecasts (which would in turn reduce uncertainty) is to look at the success of prior forecasts. But few tax transactions are reviewed by courts, and thus little data is available to check prior forecasts. If the government were determined to reduce uncertainty in tax law, it could decide to dedicate a large amount of resources to bringing tax disputes to court, so that both taxpayers and the government had more information about how courts actually addressed the questionable issues. Some uncertainty would, however, remain".

34. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 174, 2019.
35. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 174, 2019.
36. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 174, 2019.

fiscal incerto, porquanto as explicações em notas explicativas tendem a auxiliar na redução das incertezas e na melhoria das tomadas de decisões³⁷.

5.3 A impossibilidade de o tratamento fiscal incerto ser tributado

Outro ponto controverso relacionado à ICPC 22 corresponde ao fato de que o tratamento fiscal incerto poderia trazer reflexos tributários na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como foi visto em tópico antecedente, os tributos sobre o lucro terão contabilizações em contas patrimoniais (ativo ou passivo) e suas respectivas contrapartidas em resultado (despesas ou receitas), salvo em casos em que os ativos e passivos fiscais diferidos tiverem suas origens em contas de patrimônio líquido.

Por meio da regra de apuração do lucro real, os reflexos ocasionados pelos ativos e passivos fiscais constituídos não impactam a formação do IRPJ e da CSLL a pagar daquele exercício, pois, por mais que haja contrapartidas em resultado, eles não compuseram o lucro líquido, consoante previsto pelo Decreto-lei n. 1.598/1977, correspondendo à neutralidade tributária para tais ajustes.

Entretanto, com o advento da ICPC 22, caso haja tratamento fiscal incerto considerado como provável pela entidade, a respectiva contabilização dar-se-ia em contas de ativos e passivos fiscais diferidos, cujas contrapartidas estariam no resultado, mas sem impactar a formação do lucro real, ou as contabilizações dar-se-iam como às provisões, analogamente ao CPC 25, cujas contrapartidas em resultado afetariam a base de apuração do lucro real?

Essa dúvida instalada poderia inaugurar mais uma camada na alusão feita por Victor Polizelli sobre os níveis para contabilização dos ativos e passivos fiscais diferidos. Isso porque a primeira camada, ao corresponder ao lucro contábil, já se trata de uma abstração; ao passo que a segunda camada, representando o lucro fiscal, é uma metalinguagem do próprio lucro contábil que sofreu ajustes determinados pela legislação tributária. Por sua vez, a terceira camada compõe-se na situação da entidade contabilizar as diferenças (ativo e/ou passivo fiscal diferido) entre a primeira e a segunda camada³⁸. Nesse exemplo, a ICPC 22 cria uma "quarta camada" relacionada ao tratamento fiscal incerto, porquanto

37. FLORES, Eduardo; SANTOS, Ariovaldo dos; CARVALHO, Nelson. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 174.

38. POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários, p. 11. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/view-news.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

a entidade, ao analisar a formação do seu lucro fiscal (segunda camada), deverá verificar se a forma pela qual eles foram contabilizados (terceira camada) estão adequadas aos usuários da informação.

De fato, a ICPC 22 é uma tentativa de domar as diferenças existentes na abstração do lucro contábil e do lucro fiscal, de maneira a materializar a incerteza fiscal existente nelas. A tarefa é árdua para as entidades, principalmente, em virtude das diversas incertezas jurídicas que rodeiam a mensuração do tratamento fiscal incerto.

Para entender melhor a natureza desse tratamento fiscal incerto, a leitura da explicação proposta na ICPC 22 é de que a entidade teria uma dúvida com relação à aceitabilidade desse tratamento fiscal de acordo com a legislação tributária. Ou seja, a dúvida é do **mérito** da discussão do valor que influenciou a formação da apuração do lucro real.

Nesse sentido, se se considerar o conceito de provisão contido no CPC 25, havendo o esclarecimento de que "é um passivo de prazo ou de valor incerto", portanto, não se pode considerar a incerteza reputada na ICPC 22 como uma dúvida de *quando* algo irá ocorrer (prazo) ou a *qual* quantia será determinada (valor), mas se (conjunção condicional) a incerteza será aceita ou não. Portanto, a provisão "será sempre diferente de outros passivos, em face da incerteza acerca da quantia ou período na saída futura requerida pela liquidação"³⁹.

Não só isso; a constituição de uma provisão requer a existência de uma obrigação presente, entretanto, ela somente existe quando há um "compromisso legal, irrefutável, e a responsabilidade do presente com uma ou mais entidades"⁴⁰. Ao verificar as orientações dispostas na ICPC 22, o tratamento fiscal incerto não é um compromisso irrefutável que já existe, ele é apenas uma estimativa do que poderá ocorrer com uma despesa ou receita reconhecida para fins do lucro real.

Particularmente, para o passivo fiscal diferido, confrontando com as características da provisão *per se*, o seu valor é determinável, bem como a reversão do seu efeito na apuração do lucro real é estimada⁴¹, afastando-se, portanto, da sua equiparação com a provisão.

39. PAIS, Cláudio. **Impostos sobre os lucros**: a contabilização dos impostos diferidos. Lisboa: Áreas, 2000. p. 98.

40. FLORES, Eduardo; OLIVEIRA, Helen Cristina Silva; MOREIRA, Leide Vânia Miranda Moreira; GOUVEIA, William Martins de. Passivo, patrimônio líquido e conservadorismo. In: FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson (Org.). **Teoria da contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 139.

41. PAIS, Cláudio. **Impostos sobre os lucros**: a contabilização dos impostos diferidos. Lisboa: Áreas, 2000. p. 98.

Aliás, o entendimento de que o reconhecimento do tratamento fiscal incerto corresponde a uma provisão resultaria em "antinomia" contábil, uma vez que a ICPC 19, decorrente da IFRIC 21, trata da contabilização da obrigação de pagar um tributo se essa obrigação estiver no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 25, mas também se refere à contabilização "de obrigação de pagar tributo cuja época e valor sejam certos".

Ou seja, aquilo que se provisiona ao pagamento de tributos requer certeza, ao passo que a ICPC 22 quer estimar a incerteza do tratamento fiscal existente na apuração do lucro real. Além disso, segundo o item 4 da ICPC 19, tributo corresponde a um "fluxo de saída de recursos que incorpora benefícios econômicos que esteja sendo imposto por governos sobre entidades de acordo com a legislação", **exceto**, conforme redação da alínea "a", "os fluxos de saída de recursos que estejam dentro do alcance de outros pronunciamentos contábeis (como, por exemplo, impostos sobre a renda que estejam ao alcance do Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro)".

Em outras palavras, o que se quer esclarecer é que o tratamento da incerteza fiscal não pode ser considerado como uma provisão, conformando, indevidamente, uma diferença tributária temporária (a adição com a futura exclusão) na base de cálculo do lucro real.

Tanto que se houvesse o entendimento de que a incerteza fiscal correspondesse a uma provisão – dá-se como exemplo a questão relacionada a uma despesa considerada pela entidade como dedutível, a qual não comporia os ajustes pertinentes ao lucro real –, ela seria uma adição temporária na referida base, o que conferiria neutralidade naquele período para apuração do IRPJ e da CSLL.

Em outras palavras, ao ter deduzido e adicionado o mesmo valor em determinado período, o efeito econômico desse posicionamento corresponderia a zero, ao passo que somente, em período futuro, haveria a eventual exclusão daquele montante na apuração do lucro real.

Entretanto, seria um contrassenso com relação à própria lógica de apuração do lucro real, uma vez que aquela despesa ou seria dedutível ou representaria uma adição, subvertendo a neutralidade conferida à constituição dos tributos diferidos, considerando que não haveria como a despesa em si ter uma dupla natureza para fins da legislação tributária.

Destarte, em respeito à própria metodologia da formação do lucro real, a contabilização dessa incerteza seria a resultado (despesa ou receita), tendo como contrapartida o registro em conta patrimonial, mas que não impactaria na apuração do referido regime, estando tais lançamentos efetuados a resultado *após o lucro líquido* determinado pelo Decreto-lei n. 1.598/1977.

Nessa toada, concorda-se com Victor Polizelli em que – apesar de sua leitura ser o CPC 32, mas não se esquecendo de que a ICPC 22 o interpreta – o fato de haver lançamentos em conta de resultado “não causa, por si só, tributação, uma vez que, do ponto de vista técnico, o local por onde transitam tais valores se situa fora do campo de abrangência dos tributos federais”⁴².

Mais precisamente a essa neutralidade que é conferida pela própria metodologia de cálculo do lucro real, o tratamento no resultado dos tributos diferidos não revela acréscimo patrimonial que possa ser acrescido ou deduzido na apuração, servindo como controle e melhor ilustração da posição patrimonial da entidade⁴³, considerando ainda que as contas de ativo e passivo fiscal diferido situam-se na “última linha da demonstração de resultados, em zona neutra de tributação”⁴⁴, não compondo o lucro contábil/comercial. Igualmente, tampouco o tratamento fiscal incerto, sendo uma metalinguagem do reconhecimento do ativo e/ou passivo fiscal diferido, poderia ser capaz de atrair, de alguma forma, a incidência do IRPJ e da CSLL.

6 A PRATICABILIDADE DA ICPC 22 POR MEIO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.1 A essencialidade das notas explicativas para o direito tributário

Previstas no § 5º do artigo 176 da Lei n. 6.404/1976⁴⁵, as notas explicativas possuem a função de esclarecer aos usuários externos as informações constantes

42. POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários, p. 23. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/view-news.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

43. MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil**: comentários à Lei n. 12.973/14. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 215.

44. POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários, p. 14. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/view-news.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

45. “Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mudanças ocorridas no exercício:
[...]

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

nas demonstrações financeiras, tendo em vista que os seus usuários tenham uma direção acerca de determinado assunto relevante à companhia⁴⁶.

A relação da contabilidade e do direito tributário, principalmente com o advento da Lei n. 12.973/2014, ensejou que advogados e contadores pudessem espelhar aos usuários da informação contábil a melhor maneira de divulgar as diretrizes da companhia em notas explicativas⁴⁷.

Aliás, as notas explicativas ganharam contornos cada vez mais relevantes com a adoção do IFRS em função de que o processo contábil⁴⁸ baseia-se no *true and fair view*, de forma que Alexsandro Broedel e Roberto Quiroga entendem que o dever de informar resulta em uma busca de que a contabilidade atenda prioritariamente o usuário, "respeitando a essência econômica das transações e não apenas e tão somente a aderência a um conjunto de regras pré-estabelecidas"⁴⁹.

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)"
46. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 634.
 47. BIFANO, Elidie Palma. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 209.
 48. "O primeiro passo na investigação da teoria da contabilidade neste texto está ligado à definição exata do fenômeno que está sendo estudado. Chamaremos esse fenômeno de processo contábil. Esse processo é caracterizado por três fases: reconhecimento, mensuração e evidenciação." (LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012. p. 651).
 49. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 69.

Há um incremento informacional, uma vez que se torna possível valor a informação para fins de tomada de decisões. Nota-se que o verdadeiro objetivo da nota explicativa, quando atrelada inexoravelmente ao princípio da informação na contabilidade, é alterar as crenças e percepções dos observadores, demonstrando com maior fidedignidade as transações econômicas de uma entidade⁵⁰.

Nesse sentido, Nelson Carvalho indica que a maior missão do processo de convergência contábil foi possibilitar que as demonstrações financeiras se tornem visões prospectivas da atividade empresarial, informando “sobre o futuro esperado à luz do passado realizado”⁵¹.

Por outro lado, alertam Eduardo Flores, Ariovaldo dos Santos e também Nelson Carvalho que, embora o IFRS tenha inaugurado uma maior percepção sobre a realidade das operações econômicas, houve um excesso de informações nas notas explicativas, nas quais há uma mera replicação das orientações do CPC ou a transcrição normativa da lei mediante pareceres jurídicos que não tendem a demonstrar ao usuário a relevância daquele *disclosure*⁵². Em outras palavras, o estudo realizado verificou que as entidades não informavam com qualidade a seus usuários os acontecimentos captados pela contabilidade; havia apenas uma descrição de qual tinha sido o critério utilizado sem discriminar a realidade do evento.

Reconhece-se que a convergência do IFRS no Brasil apenas reforçou o grau institucional das empresas e do mercado brasileiro com relação às informações contábeis que devem auxiliar a tomada de decisões de seus usuários.

6.2 A análise das notas explicativas relacionadas à ICPC 22 para empresas listadas no “Novo Mercado”

Já decorridos mais de seis meses desde o início da vigência da ICPC 22, é importante que seja analisado o comportamento dos preparadores das demonstrações financeiras no que tange à sua aplicação.

Dessa forma, o presente trabalho tomou como base a análise das explicações contidas em notas explicativas de algumas entidades com o objetivo de encontrar esclarecimentos que possam fomentar a compreensão da referida norma.

50. LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012. p. 69.

51. CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 374.

52. FLORES, Eduardo; SANTOS, Ariovaldo dos; CARVALHO, Nelson. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 169.

Por sua vez, esclarecendo a metodologia pela qual o presente artigo se fundou, a análise teve como premissa a utilização das demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas que estão sob a forma jurídica de capital aberto, e seguem a regulamentação proposta pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Para tanto, foram objeto de análise no presente trabalho as companhias abertas listadas no nível "Novo Mercado" da B3.

O "Novo Mercado" representa um nível diferenciado de governança corporativa, por meio da adesão contratual de seus participantes a um conjunto de regras que oferecem a maior transparência e segurança aos investidores.

Aliás, nas regras do Novo Mercado há uma segmentação escalonada para determinar o grau de *disclosure* para essas empresas listadas em bolsa, considerando alguns níveis: Nível 1, maior transparência na informação; Nível 2, maior transparência e melhor governança corporativa; e Novo Mercado, Nível 2, porém só existem ações ordinárias.

A coleta das demonstrações financeiras foi realizada por meio do *site* da B3, mediante filtragem das empresas listadas no segmento relacionado ao "Novo Mercado", no qual constam 138 empresas.

A tabela abaixo indica os dados coletados das respectivas notas explicativas:

Número de Companhias	Observações
72	As notas explicativas mencionam que não houve impactos significativos, relevantes ou materiais decorrentes da adoção da ICPC 22 (ou IFRIC 23).
61	Não há menção expressa à aplicação da ICPC 22 (ou IFRIC 23) nas demonstrações financeiras.
2	Há menção à existência da ICPC 22 (ou IFRIC 23), no entanto, não há menção acerca de seus impactos na entidade.
1	Há menção de que com a ICPC 22 (ou IFRIC 23) não houve impactos significativos, uma vez que os consultores jurídicos entenderam que as discussões seriam provavelmente aceitas na esfera judicial.
1	Há menção de que a adoção da ICPC 22 (ou IFRIC 23) não trouxe "novas" formas de divulgações, mas cumprimento de requisitos para divulgação.
1	As notas explicativas mencionam que há dúvidas sobre a aceitação de um tratamento fiscal incerto nos tributos sobre o lucro nos anos de 2015 a 2017, de modo que a adoção inicial da ICPC 22 (ou IFRIC 23) implicou o reconhecimento em 1º janeiro de 2019 de uma provisão, com a consequente diminuição do patrimônio líquido.

A partir de tal pesquisa, nota-se que na maior parte (52%) das companhias analisadas, as notas explicativas mencionam que não houve impactos significativos, relevantes ou materiais decorrentes da adoção da ICPC 22.

Por outro lado, também foi relevante o número de companhias analisadas (61, correspondentes a 44% do total) nas quais não houve menção à aplicação da ICPC 22 nas demonstrações financeiras.

Dos dados obtidos nas informações trimestrais das companhias listadas no "Novo Mercado", somente houve reconhecimento de tratamento fiscal incerto por uma delas: Porto Seguro S.A. Nesse caso, as notas explicativas mencionam que há dúvidas sobre a aceitação de um tratamento fiscal incerto nos tributos sobre o lucro nos anos de 2015 a 2017, de modo que a adoção inicial da ICPC 22 implicou o reconhecimento em 1º janeiro de 2019 de uma provisão, com a consequente diminuição do patrimônio líquido.

Nota-se que não há um maior detalhamento acerca de qual é o tratamento fiscal incerto e tampouco há a indicação de que ele foi contabilizado como passivo fiscal diferido, sendo que, ao invés, há menção de que o tratamento incerto foi contabilizado como provisão.

Em resumo, a partir da análise das companhias listadas no "Novo Mercado", verifica-se que, na ampla maioria dos casos, houve apenas uma explicação do que se tratava a ICPC 22, porém, em apenas um parágrafo, as entidades mencionaram que não existia impacto significativo, material ou relevante para o reconhecimento de tratamentos fiscais incertos.

Assim, quer parecer que a aplicação efetiva dos regramentos da ICPC 22 ainda é bastante incipiente no mercado de capitais brasileiro, tendo em vista que a maioria das entidades (cerca de 96% das 138 empresas listadas no "Novo Mercado") ou não mencionaram a adoção da referida regra em notas explicativas ou entenderam que não há tratamento fiscal incerto que mereça ser divulgado.

Resta saber como se dará a curva de aprendizagem dos preparadores das demonstrações contábeis acerca da ICPC 22, bem como qual será a exigência dos usuários externos da contabilidade com relação aos riscos tributários, de modo que é possível que, no fim do exercício de 2019, com o melhor entendimento das regras atinentes à ICPC 22, as empresas consigam divulgar informações mais detalhadas a respeito da eleição de critérios para o reconhecimento ou não das incertezas tributárias.

7 CONCLUSÃO

Tal qual Ruy Barbosa Nogueira já antecipava em sua tese **Teoria do lançamento tributário**, de 1965, a maior parte da arrecadação tributária advém de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Tal modalidade de lançamento implica a transferência ao contribuinte dos riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias.

Muitas vezes, a apuração e o recolhimento do tributo são feitos sem que haja qualquer indicação detalhada do caminho interpretativo por ato infralegal, solução de consulta ou precedente administrativo, de modo que há a possibilidade de que a administração tributária opte por uma interpretação tributária distinta nos cinco anos seguintes e não homologue o lançamento efetuado pelo contribuinte, lavrando um auto de infração com multa e juros.

Como decorrência de tal raciocínio, o sistema tributário brasileiro incentiva a insegurança jurídica e a incerteza acerca dos tratamentos tributários adotados pelo contribuinte, tanto devido ao uso do lançamento por homologação nos tributos que são mais relevantes na arrecadação tributária, quanto devido ao uso de critérios diferentes do binômio legalidade/ilegalidade para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária.

A contabilidade surge como sistema de informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma entidade para que seus usuários tomem decisões. Com relação aos tratamentos tributários, os usuários internos da contabilidade, isto é, os administradores, possuem uma informação muito maior acerca dos riscos que estão sendo tomados pela entidade quando das suas decisões de interpretação e aplicação da legislação tributária.

Trata-se de evidente caso de assimetria informacional entre os usuários internos e externos da contabilidade, de modo que ela pode funcionar como forma de diminuir essa assimetria mediante a evidenciação dos riscos tributários.

No que tange aos riscos tributários de tributos sobre o lucro, o Brasil passou a adotar a partir de 2019 a IFRIC 23, localmente denominada ICPC 22, a qual pretendeu regulamentar os tratamentos fiscais incertos relativos à aceitabilidade ou não da autoridade fiscal, de forma a interpretar os ajustes decorrentes do CPC 32.

A partir dos conceitos relativos ao tratamento fiscal incerto compreendidos na referida interpretação, principalmente o de "autoridade fiscal" e o da estimativa de mensuração do tratamento fiscal incerto, tornou-se visível que existem conflitos nessa norma contábil com as definições do direito tributário, o que pode causar insegurança jurídica, porquanto o sistema tributário brasileiro é tomado por diversas interpretações possíveis.

Dessa forma, a mensuração do tratamento fiscal incerto é bastante discutível, exigindo dos administradores das entidades critérios razoáveis que possam ser considerados para sua estimativa, haja vista a complexidade da própria legislação tributária brasileira, bem como a ausência de linearidade na jurisprudência administrativa e judicial para dirimir questões tributárias. Além disso, o conceito de "autoridade fiscal" previsto na ICPC 22 exigirá das entidades a delimitação de quem será o órgão julgador competente para se calcular as estimativas do tratamento fiscal incerto.

Por meio da análise das demonstrações financeiras intermediárias publicadas nos dois primeiros trimestres de 2019, percebe-se o longo caminho a ser adotado pelas entidades com relação à aplicação da ICPC 22, considerando que a sua adoção pelo Brasil exige uma mudança de comportamento na relação entre o Fisco federal e os contribuintes, a fim de que os usuários externos da contabilidade possam ter uma noção mais adequada dos riscos tributários tomados pelos gestores da entidade.

8 REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança corporativa tributária**: aspectos essenciais. São Paulo: Quartier Latin, 2016. (Coleção Academia-Empresa, 18).

_____. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

ANTHONY, Robert N.; HAWKINS, David F.; MERCHANT, Kenneth A. **Accounting**: text and cases. 10. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

BERTOLUCCI, Aldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 29, maio/ago. 2002.

BIFANO, Elidie Palma. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

CHARNESKI, Heron. O regime das diferenças temporárias na tributação da renda das pessoas jurídicas e a questão da isenção dos lucros ou dividendos distribuídos. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 32, 2015.

CUNHA, Carlos Alberto da Silva e; RODRIGUES, Lúcia Maria Portela Lima. **A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos**. 2. ed. Lisboa: Áreas, 2014.

FLORES, Eduardo; OLIVEIRA, Helen Cristina Silva; MOREIRA, Leide Vânia Miranda Moreira; GOUVEIA, William Martins de. Passivo, patrimônio líquido e conservadorismo. In: FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson (Org.). **Teoria da contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2018.

_____; SANTOS, Ariovaldo dos; CARVALHO, Nelson. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/site/prof-ruy-barbosa-nogueira/>>. Acesso em: 10 set. 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JAEDICKE, Robert K., SPROUSE, Robert T. **Fluxos contábeis: renda, fundos e capital**. São Paulo: Atlas, 1972.

LAWSKY, Sarah. Probably? Understanding tax law's uncertainty. **University of Pennsylvania Law Review**, v. 157, 2009.

LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002.

_____; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

_____; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

LOPES, Ilídio Tomás. Os juízos de valor e os impostos diferidos. In: RODRIGUES, Ana Maria; TAVARES, Tomás Cantista (Coord.). **O SNC e os juízos de valor: uma perspectiva crítica e multidisciplinar**. Coimbra: Almedina, 2013.

MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil: comentários à Lei n. 12.973/14**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento jurídico brasileiro: uma análise à luz do projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

PAIS, Cláudio. **Impostos sobre os lucros: a contabilização dos impostos diferidos**. Lisboa: Áreas, 2000.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/viewnews.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 10 set. 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, jan. 2015.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2013.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO APLICÁVEL AOS AJUSTES CONTÁBEIS DECORRENTES DO TESTE DE ADEQUAÇÃO DE PASSIVOS (TAP)

Alexandre Evaristo Pinto

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela USP. Coordenador do MBA em IFRS da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Professor no curso de pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT) e do Conselho Municipal de Tributos (CMT).

Luis Henrique Marotti Toselli

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Direito Previdenciário pela Escola Paulista de Direito (EPD). Professor convidado em cursos de pós-graduação. Conselheiro Titular da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Edison Arisa Pereira

Sócio-líder da área de Auditoria de Serviços Financeiros da PricewaterhouseCoopers (PwC). Presidente da Fundação de Apoio ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (FACPC) e Coordenador Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Ex-presidente da Diretoria Nacional do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Do reconhecimento contábil das *provisões técnicas compulsórias* e sua dedutibilidade tributária 3 Da tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no Regime Tributário de Transição (RTT) e após a Lei n. 12.973/2014 4 Da natureza jurídica dos ajustes decorrentes do Teste de Adequação de Passivos (TAP) e seu tratamento fiscal 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo o exame do tratamento tributário das provisões constituídas para atendimento ao Teste de Adequação de Passivos durante a vigência do Regime Tributário de Transição. Para tanto, os autores analisam as normas contábeis e tributárias acerca do tema para fins de verificação se há ou não um novo critério contábil passível de ser neutralizado.

PALAVRAS-CHAVE: Provisões técnicas. Teste de Adequação de Passivos. Regime Tributário de Transição. Tributação da renda.

1 INTRODUÇÃO

As seguradoras, dentre outras empresas que atuam em segmentos específicos, devem constituir provisões técnicas compulsórias de acordo com as normas regulamentadoras que lhes são aplicáveis, notadamente aquelas provenientes da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), autarquia federal vinculada ao Ministério da Economia e responsável pelo controle e fiscalização dos mercados de seguro.

As despesas relativas às provisões técnicas das companhias de seguro não se enquadram na regra geral de ineditibilidade das provisões, podendo ser deduzidas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL do período em que reconhecidas, por força, respectivamente, do artigo 13, I, da Lei n. 9.249/1995, e do artigo 2º, § 1º, "c", "2", da Lei n. 7.689/1988.

Com a adoção do padrão IFRS pelos órgãos contábeis brasileiros, foi divulgado, em 17 de dezembro de 2008, o Pronunciamento Contábil n. 11 (CPC 11) – "Contratos de Seguro" – que, na linha da Norma Contábil Internacional IFRS 4, passou expressamente a exigir a realização do Teste de Adequação de Passivos (TAP) às aludidas provisões técnicas.

Ato contínuo, o TAP, para fins de elaboração das demonstrações financeiras, foi instituído de forma compulsória pela Circular SUSEP n. 410, de 22 de dezembro de 2010, que definiu as regras e procedimentos para sua realização, a serem observados pelas sociedades seguradoras, entidades abertas de previdência complementar e resseguradores locais.

Em linhas gerais, o TAP corresponde à estimação dos valores correntes dos fluxos de caixa futuros relacionados aos contratos de seguro com o propósito de avaliar se referido passivo está ou não devidamente dimensionado.

Na hipótese em que o teste de adequação demonstrar que o valor provisionado está insuficiente à luz dos fluxos de caixa futuros estimados, a diferença deverá ser acrescida às provisões técnicas e reconhecida no resultado. Caso contrário, isto é, se o montante atribuído às provisões técnicas já atender aos requisitos mínimos especificados no TAP, nenhum complemento deverá ser feito.

O presente artigo almeja analisar se os eventuais ajustes decorrentes do Teste de Adequação de Passivos (TAP), por ter sido contemplado nas normas contábeis e regulatórias após 31/12/2007, estão sujeitos ao regime de neutralidade tributária previsto na Lei n. 11.941/2009 (que instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT) e na Lei n. 12.973/2014, ou, se têm a dedutibilidade assegurada nos termos da legislação tributária mencionada.

2 DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DAS *PROVISÕES TÉCNICAS COMPULSÓRIAS* E SUA DEDUTIBILIDADE TRIBUTÁRIA

As seguradoras atuam em uma das áreas com maior exposição de riscos de solvência. Embora tais entidades recebam antecipadamente os prêmios de seguro de seus contratantes, é importante pontuar que parte do montante dos prêmios deverá ser utilizada para pagamento futuro dos sinistros.

Ao tratar do modelo de negócios das seguradoras, Emmett Vaughan e Therese Vaughan destacam que, ao contrário da maior parte das empresas que reconhecem as suas receitas quando as vendas são feitas, as seguradoras recebem antecipadamente por um produto que somente será entregue no futuro¹.

Dessa forma, tendo em vista que as obrigações das seguradoras correspondentes aos prêmios de seguro recebidos serão desempenhadas no futuro, é fundamental garantir que tais prêmios sejam suficientes para cumprir os ônus assumidos no passado².

Nessa linha, os referidos autores asseveram que a administração eficiente e segura das seguradoras somente pode ser realizada com a exigência de que elas façam alguma provisão em suas demonstrações financeiras, reconhecendo que, embora os prêmios já tenham sido cobrados, a empresa ainda não cumpriu com as obrigações correspondentes.

Ao tratar da atividade de seguro sob uma perspectiva econômica, Ernesto Tzirulnik assinala que uma entidade especializada (seguradora) reúne um expressivo número de pessoas (grupo assegurado) com interesses expostos a ameaças semelhantes, sendo que, com base nas contribuições pagas por tais pessoas (prêmios), será constituído um fundo econômico-financeiro (reservas e provisões) gerido pela entidade especializada para pagamento aos sinistros ocorridos³.

Assim, por mais que a seguradora tenha um grande ingresso de recursos financeiros decorrente das contribuições dos segurados, não há como olvidar que aqueles recursos serão utilizados, no todo ou em parte, para o pagamento de sinistros no futuro.

Sob a perspectiva jurídica, cumpre destacar que o principal ônus contratual do segurador consiste em pagar a indenização ao segurado na ocorrência de sinistro. Vera Helena de Mello Franco menciona que, para que a obrigação

-
1. VAUGHAN, Emmett J.; VAUGHAN, Therese M. **Fundamentals of risk and insurance**. 11. ed. New Jersey: Wiley, 2014. p. 147-148.
 2. VAUGHAN, Emmett J.; VAUGHAN, Therese M. **Fundamentals of risk and insurance**. 11. ed. New Jersey: Wiley, 2014. p. 147-148.
 3. TZIRULNIK, Ernesto. **Seguro de riscos de engenharia**: instrumento do desenvolvimento. Tese [Doutorado] – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 21-22.

seja desempenhada, se faz necessária a ocorrência cumulativa dos seguintes fatores: (i) existência de um sinistro; (ii) a involuntariedade do evento que deu causa ao sinistro; (iii) a relação denexo causal entre o evento e o dano resultante; (iv) o cumprimento dos deveres estabelecidos contratualmente; (v) o dever de comunicar imediatamente a ocorrência do sinistro; e (vi) o dever de salvamento⁴.

Ademais, sob o prisma da mensuração da situação patrimonial e do desempenho da entidade, é imprescindível que as seguradoras reconheçam os passivos relacionados com as situações acobertadas, cujo prazo e valor são incertos, sob o risco de não demonstrarem a sua realidade econômica com fidedignidade.

Vale lembrar que a contabilidade tem como objetivo a geração de informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma entidade para seus diversos usuários⁵, de modo que as demonstrações financeiras evidenciem tanto a sua situação patrimonial (balanço patrimonial) quanto o seu desempenho (demonstração do resultado do exercício).

A informação contábil, pois, é relevante na medida em que ela permite uma melhor tomada de decisões pelos seus usuários, tais como investidores, administradores e credores⁶.

Nesse sentido, no que tange ao reconhecimento contábil das obrigações futuras das seguradoras, resta notório que a falta de quantificação segura de tais passivos, denominados de provisões ou reservas técnicas, poderia acarretar inclusive a distribuição excessiva de lucros, que não teriam o mesmo tamanho se houvesse o registro com a maior precisão possível destes passivos, bem como a possibilidade de insolvência da seguradora quando da necessidade de satisfazer a obrigação do pagamento dos sinistros aos segurados.

O Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP), que atua como órgão regulador, e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), que atua como órgão fiscalizador do mercado segurador, criam e determinam regras por meio de normativos que são aprimorados ao longo do tempo com o objetivo primário de garantir a solvência de todo o mercado segurador.

A relevância e a abrangência do tema "solvência" têm direcionado todas as principais mudanças regulatórias realizadas no mercado desde a edição do

4. FRANCO, Vera Helena de Mello. **Contratos**: direito civil e empresarial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 303-304.

5. LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002. p. 11-16.

6. ANTHONY, Robert N.; HAWKINS, David F.; MERCHANT, Kenneth A. **Accounting**: text and cases. 10. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999. p. 5-7.

Decreto-lei n. 73/1966, que dispõe sobre o sistema nacional de seguros privados e regula as operações de seguros e resseguros.

Num passado mais recente, pode-se observar que, a partir do ano 2000, o arcabouço regulatório no que se refere aos requerimentos relacionados às provisões técnicas e às solvências evoluiu de forma exponencial, com a organização dos normativos de provisão em uma única norma (Resolução CNSP n. 36 de 2000), e a criação de novas provisões antes não previstas.

Passaram então a ser compulsórias, do ponto de vista regulatório, as provisões para cobertura de insuficiência de prêmios e contribuições, denominadas Provisão de Insuficiência de Prêmios (PIP) e Provisão de Insuficiência de Contribuições (PIC), em face dos contratos comercializados.

Originalmente, a Provisão de Insuficiência de Prêmios (PIP) foi criada pela Resolução CNSP n. 36 de 2000.

A Resolução CNSP n. 89 de 2002, em seus artigos 3º e 16, promove a alteração, respectivamente, dos conceitos de Provisão de Insuficiência e Prêmios (PIP) e de Provisão de Insuficiência de Contribuições (PIC), passando a considerar a seguinte forma:

Art. 3º A Provisão de Insuficiência de Prêmios (PIP) deverá ser constituída se for constatada insuficiência da Provisão de Prêmios Não Ganhos (PPNG).

[...]

Art. 16. A Provisão de Insuficiência de Contribuições (PIC) será constituída se for constatada insuficiência das provisões matemáticas nos planos estruturados no regime financeiro de capitalização (benefícios a conceder e benefícios concedidos) e repartição de capitais de cobertura (benefícios concedidos).

Em 2004, a Resolução CNSP n. 120, passou a determinar:

Art. 3º A Provisão de Insuficiência de Prêmios (PIP) deve ser constituída se for constatada insuficiência da Provisão de Prêmios Não Ganhos (PPNG) para a cobertura dos sinistros a ocorrer, considerando indenizações e despesas relacionadas, ao longo dos prazos a decorrer referentes aos riscos vigentes na data base de cálculo.

[...]

Art. 16. A Provisão de Insuficiência de Contribuições (PIC) será constituída se for constatada insuficiência das provisões matemáticas nos planos estruturados no regime financeiro de capitalização (benefícios a conceder e benefícios concedidos), repartição de capitais de cobertura (riscos não expirados e benefícios concedidos) e repartição simples (riscos não expirados).

Como pode ser observado, o texto da Resolução de 2004 é ampliado para abranger toda estimativa de sinistros futuros (i.e., fluxos de caixa estimados), de acordo com os riscos vigentes na data base de cálculo.

Em 2006, a Resolução CNSP n. 162, **ainda antes das mudanças regulatórias introduzidas em função do processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais (IFRS)**, consolidou as exigências de constituição de provisões técnicas incluindo as provisões que consideram as eventuais insuficiências de prêmios e de contribuições para cobrir os compromissos futuros já assumidos pelas seguradoras.

Mara Jane Malacrida, Gerlando Lima e Jorge Costa definem que “as provisões técnicas são passivos constituídos pelas empresas do mercado de seguro para garantia das operações e são requeridas pela Resolução CNSP n. 321/2015 e Circular Susep n. 517/2015. Essas provisões são provenientes de prêmios ou de sinistros e formam os maiores passivos das empresas do mercado segurador”⁷.

Em linguagem coloquial, pode-se dizer que as provisões técnicas consistem no quanto de dinheiro uma seguradora precisa manter (reservar) em seu balanço, de modo a arcar com os compromissos que deverá assumir no futuro com seus segurados.

O reconhecimento contábil das provisões técnicas implica a constituição de um passivo que, como contrapartida, gera uma despesa, que é geralmente o principal custo da seguradora, diminuindo, assim, o lucro contábil.

Na prática, há política eficaz por parte dos órgãos regulamentadores – caso da SUSEP quando a atividade consiste na comercialização de seguros – acerca dos montantes mínimos e acompanhamento das provisões técnicas registradas, devendo as seguradoras cumprirem as normatizações e exigências prescritas, sob pena de sofrerem sanções administrativas. É justamente por isso que as provisões em questão são referenciadas pela legislação fiscal como *provisões técnicas compulsórias*.

Do ponto de vista tributário, diferentemente do tratamento das provisões em geral como adições temporárias (despesas indedutíveis, portanto), as *provisões técnicas* são dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no regime do lucro real no período em que constituídas, conforme estipula o artigo 13, I, da Lei n. 9.249/1995:

7. MALACRIDA, Mara Jane; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; COSTA, Jorge Andrade. **Contabilidade de seguros: fundamentos e contabilização das operações**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 91-95.

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 companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;** (grifos nossos).

Esse dispositivo é a matriz legal dos artigos 340 e 474 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018⁸ e que ora transcrevemos:

Provisões técnicas compulsórias

Art. 340. São dedutíveis as **provisões técnicas das companhias de seguro** e de capitalização, das entidades de previdência privada e das operadoras de planos de assistência à saúde, **cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável** (Lei n. 9.249, de 1995, art. 13, *caput*, inciso I; e Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, art. 83). (grifos nossos).

[...]

Das companhias de seguros, capitalização e entidades de previdência privada

Art. 474. As companhias de seguros e capitalização e as entidades de previdência privada poderão computar, como encargo de cada período de apuração, **as importâncias destinadas a completar as provisões técnicas para garantia de suas operações, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável** (Lei n. 4.506, de 1964, art. 67; e Lei n. 9.249, de 1995, art. 13, *caput*, inciso I) (grifos nossos).

Para a apuração da CSLL, aplica-se esse mesmo tratamento por força do artigo 2º, § 1º, "c", "2", da Lei n. 7.689/1988, que assim dispõe:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

[...]

8. No RIR/1999 (Decreto n. 3.000/1999, revogado), a dedutibilidade das provisões técnicas e eventual complemento estava prevista nos artigos 336 e 404.

3 – adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; [...]

Como se percebe, a legislação tributária confere natureza dedutível às despesas com as provisões técnicas, bem como às importâncias destinadas a completar tais provisões, mas desde que constituídas como determinam as normas regulamentadoras que imponham essas obrigações.

3 DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) NO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT) E APÓS A LEI N. 12.973/2014

O uso de diferentes padrões contábeis entre os países causava uma série de incômodos, problemas e custos em um cenário econômico globalizado e com a existência de diversos grupos multinacionais, o que gerava um crescente clamor nos meios acadêmicos e profissionais por uma maior uniformização dos padrões contábeis.

Em 1973, diversos órgãos contábeis europeus se uniram para a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), que acabou se transformando no atual *International Accounting Standards Board* (IASB), cujo objetivo era produzir normas contábeis de uma ótica internacional⁹.

Cumprir notar que as normas contábeis emitidas pelo IASC/IASB se denominavam *International Accounting Standards* (IAS), no entanto, desde 2011, as normas contábeis emitidas pelo IASB se denominam *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB foi acelerado com a edição da Lei n. 11.638/2007, que trouxe alterações no capítulo que dispõe sobre demonstrações financeiras da Lei n. 6.404/1976, visando a promover o processo de convergência e a uniformização das regras contábeis brasileiras com as normas e princípios contábeis internacionais.

Além das alterações contábeis instituídas por lei, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), dentre outros órgãos, com base em delegação de competência conferida pelo § 3º do artigo 177 da Lei n. 6.404/1976, também passaram a expedir normas alterando métodos e

9. PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica de renda. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2016. v. 6, p. 13-21.

critérios contábeis, em geral, por meio de Resoluções, Deliberações, além de outros atos normativos, que aprovam manifestações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

O CPC foi instituído pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.055/2005, e é composto por uma série de entidades, dentre as quais a ABRASCA, a APIMCE, a B3, o CFC, o IBRACON e a FIPECAFI, tendo como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

O **reconhecimento** dos fatos contábeis, até então tão influenciado pelo direito tributário, passou a ser norteador pela primazia da essência econômica sobre a forma; a **mensuração** pelo custo histórico foi, em grande medida, substituída pelas regras do valor justo, cálculo do valor presente e efetiva vida útil-econômica dos bens; e a **evidenciação do patrimônio**, antes não tão prestigiada, foi colocada como um dos principais papéis da "nova contabilidade", que passa notoriamente a se preocupar com o fornecimento de informações confiáveis para que os empresários não apenas possam aferir a *performance* e "saúde financeira" da entidade, mas também possam inferir os seus fluxos de caixa futuros¹⁰.

Essa mudança de direção dos padrões contábeis promoveu relevantes modificações na forma de registro contábil de atos e negócios jurídicos realizados pelas empresas, que não mais se pautam exclusivamente por critérios jurídicos, mas sim por meio de critérios normatizados e impostos pela própria contabilidade.

A substituição do critério contábil do custo histórico pelo critério do valor justo é um bom exemplo dessa mudança de rumos. Certos ativos passaram a ser contabilmente ajustados para refletir o seu valor de reposição mediante recompra no mercado (matérias-primas), o seu preço de venda no mercado (bens destinados a venda) e o seu valor provável de alienação (investimentos e instrumentos financeiros). Para evitar o cômputo de ganhos e perdas ainda não realizados decorrentes desses ajustes de ativos, a lei societária criou a possibilidade do registro em uma conta de ajuste de avaliação patrimonial no

10. LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 71-72 e 77.

patrimônio líquido, em que aqueles ajustes podem ser registrados até que ocorra a realização do respectivo ativo¹¹.

Outros exemplos podem ser citados, como o arrendamento, subvenções para investimento, doações e perdão de dívidas, ágio (*goodwill*), contratos de concessão, prêmio na emissão de debêntures etc., os quais, com a nova contabilidade, passaram a se submeter a formas diferentes de registros nas demonstrações financeiras, que não mais necessariamente se vinculam aos aspectos jurídicos desses mesmos institutos.

Com efeito, as mudanças nos critérios contábeis foram tão significativas que exigiram a introdução de um regime fiscal de transição (Lei n. 11.941/2009), com aplicação do antigo padrão contábil brasileiro (BRGAAP) para fins de apuração dos tributos. A disparidade entre os critérios que iluminavam o padrão IFRS e a tributação no Brasil, entretanto, é muito acentuada, uma vez que esta, ao contrário daquele, é retrospectiva e está calcada em princípios e regras constitucionais que, de um lado, prestigiam a segurança jurídica, a capacidade contributiva e a certeza do direito e, de outro lado, estão vinculadas às formas de direito privado. No momento de extinguir aquele regime de transição, a Lei n. 12.973/2014 praticamente tornou perene a separação entre a noção de patrimônio contábil e as normas de incidência tributária. Certa ou errada, esta foi a decisão do legislador brasileiro¹².

Realmente, a harmonização (ou convergência) das normas contábeis brasileiras, além de provocar uma verdadeira mudança de padrão na contabilidade brasileira, alterou significativamente as relevantes funções de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas, e, também, deu azo a diversas situações de conflito entre critérios contábeis e normas jurídicas, especialmente para fins de quantificar a renda tributável, até mesmo porque o lucro líquido contábil (ou societário) é o ponto de partida para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

De qualquer forma, o que precisa ficar claro é que o lucro real apenas parte do lucro líquido do exercício, mas continua devendo ser ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação tributária¹³. Esse "detalhe" é da maior relevância e não admite flexibilizações, tendo em vista que o nosso ordenamento jurídico, no que diz respeito à seara tributária, é

-
11. PONTES, Helenilson Cunha. A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis. **Revista Consultor Jurídico**, 29 maio 2019.
 12. DANIEL NETO, Carlos Augusto; BOZZA, Fábio Piovesan. Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, p. 137, 2019.
 13. Cf. artigo 6º do Decreto-lei 1.598/1977.

rígido e exaustivo, tendo como pano de fundo a consagração dos princípios da capacidade contributiva, estrita legalidade e segurança jurídica.

Nas palavras de Elidie Palma Bifano¹⁴: "Os atos e fatos econômicos, relativos à vida da sociedade, serão interpretados, para fins contábeis, à luz dos princípios introduzidos pelos padrões internacionais de Contabilidade. De outro lado, para fins de Direito, os atos e fatos econômicos, relativos à vida da sociedade, serão interpretados à luz dos princípios inseridos no sistema jurídico brasileiro".

Caminhando nessa trilha, Vittorio Cassone¹⁵ foi direto ao ponto: "Não haverá efeitos relevantes na apuração do IRPJ e de outros tributos, com a utilização, como base para tanto, da contabilidade realizada segundo as regras do IFRS, tendo em vista que, para definição do fato gerador e apuração da base de cálculo, a legislação tributária admite os ajustes necessários, com a finalidade de adequar a contabilidade à exigibilidade dos tributos, em obediência ao sistema constitucional tributário".

Esse fato, ao menos em um primeiro lance de olhar, não passou despercebido pelo legislador. Considerando as diversas alterações introduzidas na legislação societária a partir da Lei n. 11.638/2007, foi editada a Medida Provisória n. 449/2008 (convertida na Lei n. 11.941/2009), que, entre outras medidas, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, o qual trata dos ajustes tributários decorrentes das novas práticas contábeis.

Ressalte-se, aqui, que o RTT se aplicou para o cálculo do IRPJ, da CSLL, e das Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), tendo por objetivo neutralizar os reflexos fiscais dos novos critérios contábeis trazidos pela Lei n. 11.638/2007.

E, de acordo com o referido regime fiscal de transição, as bases de cálculo dos mencionados tributos deverão ser determinadas conforme a legislação contábil vigente em 31/12/2007, previsão legal esta que evidencia a intenção do governo federal da manutenção da metodologia de tributação já conhecida pelos contribuintes, além de possibilitar maior estudo acerca da nova legislação societária e dos seus consequentes efeitos na tributação.

Nesse sentido, previram os artigos 15 e 16 da Lei n. 11.941/2009:

-
14. BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.
 15. CASSONE, Vittorio. IRPJ – contabilidade realizada segundo as regras do IFRS – o regime de tributação em bases universais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Aspectos polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 249.

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º – O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

[..]

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei **que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício** definido no art. 191 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único – Aplica-se o disposto no *caput* deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores **que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.** (grifos nossos).

Da leitura desses dispositivos legais, nota-se que, após a edição da Lei n. 11.638/2007, os tributos federais seguiram o princípio da neutralidade quanto aos efeitos decorrentes da modificação de critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas que passaram a influenciar o lucro líquido.

Isso significa dizer que não é qualquer ajuste contábil registrado em momento posterior a 31/12/2007 que está submetido à regra de neutralidade do RTT, mas somente aqueles ajustes que sejam frutos de alteração de critério contábil decorrente da introdução dos padrões da contabilidade internacional e que modifiquem o reconhecimento dos componentes do resultado.

A questão que se coloca é a seguinte: o que consiste exatamente em alteração de critério contábil de reconhecimento de receita, custo ou despesa cujo ajuste esteja sujeito à neutralidade fiscal em comento?

A própria norma do RTT (art. 16, parágrafo único, acima transcrito) já estabelece que a alteração de critério contábil que atrai a neutralidade fiscal está restrita às mudanças necessárias no reconhecimento de receitas, custos ou despesas para adequar o critério contábil até então utilizado aos novos (padrões internacionais – IFRS).

A Lei das Sociedades por Ações (6.404/1976), em seu artigo 186, mantido pela Lei n. 11.638/2007, por sua vez, sempre estabeleceu que "como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de **efeitos da**

mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes".

O CPC 23 – "Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro" –, em convergência com o IAS 8 e de observância obrigatória para as companhias abertas (cf. Resolução CFC 1.179/2009 e Deliberação CVM 592/2009), tratou de "definir critérios para a seleção e a **mudança de políticas contábeis**, juntamente com o tratamento contábil e divulgação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro".

Segundo o **Manual de contabilidade societária** da FIPECAFI¹⁶:

De acordo com o CPC 23 "Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis".

O mesmo Pronunciamento Técnico define que "mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros". Assim, a estimativa envolve julgamento baseado na última informação disponível e confiável, que pode necessitar de revisão em virtude de alterações nas circunstâncias em que tal estimativa se baseou, por estarem disponíveis novas informações ou por mais experiência adquirida posteriormente. Nesse sentido, uma revisão de estimativa não se relaciona com períodos anteriores e nem é retificação de erro. Por exemplo, se uma nova tecnologia na manutenção de um equipamento faz com que ele tenha, a partir de agora, uma mudança na vida útil econômica originariamente estimada, a alteração das taxas de depreciação é uma mudança de estimativa [...]

Porém, uma mudança na base de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil. Aqui se configura uma mudança de prática contábil em que a forma de avaliação foi alterada em virtude de alteração em princípios, bases, convenções, regras e/ou práticas específicas aplicadas. [...]

Como já comentado, **não constituem mudanças nas políticas contábeis as mudanças de estimativas contábeis**. A adoção de uma política contábil para transações ou outros eventos que diferem em essência das transações e dos eventos que ocorriam anteriormente, assim como para transações ou outros eventos que não ocorriam anteriormente ou que eram imateriais, também não constituem mudanças de políticas contábeis. (grifos nossos).

16. MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013. p. 552-553.

Com base no CPC 23, constata-se que uma coisa é a "mudança de estimativa contábil", terminologia apropriada para eventuais ajustes decorrentes de reavaliação ou revisão de valores atribuídos a determinado ativo ou passivo já existente e necessário no balanço, e outra coisa é a "mudança de política contábil", que pressupõe justamente a existência de um novo critério (ou política) que preveja a implementação de prática contábil até então não adotada, mas que passou a ser necessária seja por imposição normativa seja por outras razões econômicas.

Para os ajustes de IFRS, Roberto Salles Lopes¹⁷, apesar de registrar a ressalva de que podem existir outros, sugere a seguinte classificação dos principais e mais importantes tipos de alterações veiculadas:

[...] os ajustes de IFRS serão segregados conforme a etapa do processo contábil que afetem, da seguinte forma:

- a) alterações que impliquem a requalificação de ativos, passivos, receitas e despesas, em função da aplicação do princípio da essência sobre a forma;
- b) alterações nos critérios de mensuração de ativos e passivos, que acarretem mudanças no montante de receitas e despesas reconhecidas no resultado contábil, em função de avaliação pelo valor justo;
- c) alterações tanto no critério de mensuração de ativos e passivos quanto na requalificação dos mesmos, em função de avaliação a valor presente.

[...]

No primeiro grupo, encontram-se as modificações na qualificação, para fins contábeis, de transações, de ativos ou passivos, ou de receitas, custos ou despesas. Enquadram-se neste grupo, por exemplo, os casos de registro de arrendamento mercantil financeiro cujo bem é de propriedade da arrendadora, mas é registrado como propriedade da arrendatária; as operações de compra e venda a prazo que podem ser classificadas contabilmente como operações de financiamento; as ações preferenciais resgatáveis como dividendos fixos, espécie dos chamados "instrumentos financeiros híbridos", os quais, embora possam ser classificados como passivos e gerar juros (despesa financeira) na contabilidade, do ponto de vista jurídico são ações cujo rendimento é dividendo.

No segundo grupo, encontram-se todas as mudanças contábeis que acarretam mais ou menos receitas, ou mais ou menos custos ou despesas, em virtude apenas de uma mudança na metodologia de avaliação do ativo ou passivo correspondente, passando do custo histórico para o valor justo.

E, finalmente, no terceiro grupo, encontram-se todas as mudanças que não só alteram o valor de um ativo ou passivo, mas também determinam a mudança de natureza, para fins contábeis, deste ativo ou passivo, transmutando-o de ativo ou

17. LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 314-316.

passivo relativo a venda ou compra de bens ou direitos para um ativo ou passivo de natureza financeira. São os ajustes a valor presente.

Sobre as etapas de reconhecimento e mensuração na contabilidade, vale observar que¹⁸:

Reconhecimento: envolve o processo de classificação da ação de natureza econômica. Por exemplo, uma empresa sacrifica recursos investindo-os em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Temos neste caso um problema inicial de classificação. Trata-se de um ativo ou de uma despesa? Se for classificado como ativo, a qual grupo deve pertencer? Dessa forma, temos o processo de definição qualitativa da natureza do item sendo estudado. [...]

Mensuração: uma vez definida a natureza da ação econômica, é necessário definir qual a sua base de mensuração. Por exemplo, para o caso de ativos fixos de uma empresa, eles devem ser mensurados pelo custo histórico ou custo corrigido? Qual a base para cálculo da depreciação? O mesmo vale para o reconhecimento da receita. Supondo o reconhecimento da receita na construção civil, como essa receita deve ser mensurada e, naturalmente, reconhecida? Ao longo da execução da obra? Somente no momento da venda? Podemos ver que em muitas situações o reconhecimento e mensuração são discutidos conjuntamente. A separação apresentada no texto tem finalidade didática [...].

Apesar de longas, essas três transcrições muito bem demonstram que não é qualquer ajuste nas demonstrações contábeis o fator que caracteriza uma mudança de critério contábil. Apenas se for diagnosticada uma alteração de política, o que não inclui mera retificação de estimativa, é que estaremos diante de novo critério contábil.

Nesses termos, o limite de aplicação do RTT, isto é, a aplicação da neutralidade nele prevista está restrita aos ajustes contábeis provenientes dos padrões contábeis internacionais que sejam introduzidos em substituição à política ou prática de reconhecimento e base de mensuração de receitas, custos ou despesas até então adotada pela entidade.

Consequentemente, eventuais ajustes na contabilidade que sejam decorrentes da alteração das circunstâncias em que uma determinada valoração contábil se baseou inicialmente (*mudança de estimativa*, portanto) fogem do campo de incidência do RTT.

18. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 52.

Nesse contexto, convém ainda ressaltar que, no que tange aos anos de 2008 e 2009, o RTT era optativo. A partir do ano de 2010, no entanto, tal regime passou a ser obrigatório para todas as empresas até o momento em que fosse publicada nova lei disciplinando o tema, o que ocorreu quando da publicação da Lei n. 12.973/2014, que trouxe disposições específicas sobre a tributação, a partir de 2015 (salvo se o contribuinte tenha optado por antecipar seus efeitos para 2014), de diversos reflexos econômicos decorrentes da adoção dos novos critérios contábeis.

De fato, a Lei n. 12.973/2014 disciplinou os efeitos tributários dos novos critérios contábeis, limitando-se, obviamente, a regulamentar aqueles que já haviam sido introduzidos no momento de sua edição e aprovação.

Embora tenha existido uma certa tendência da lei em manter a neutralidade tributária aos ajustes decorrentes dos novos critérios contábeis – o que se fez mediante controle por meio de subcontas específicas –, o artigo 58 ainda previu expressamente que eventuais novas alterações de critérios contábeis, isto é, posteriores à sua publicação, devem ser consideradas neutras até que a legislação tributária as regule de forma expressa. Veja:

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

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

Esse dispositivo legal, e diversos outros da lei em questão, mereceriam páginas e páginas de reflexão, assim como já são objeto de enorme celeuma, mas, por fidelidade ao tema proposto, não serão abordados neste momento. Para o propósito do presente artigo, é suficiente sintetizar que a tributação dos efeitos decorrentes dos "novos critérios contábeis", expressão esta cujo conteúdo semântico já expusemos, deve observar o seguinte:

(i) as receitas, custos e despesas decorrentes de novos critérios da contabilidade são neutros durante o período do RTT previsto na Lei n. 11.941/2009. Assim, as receitas oriundas de nova prática contábil devem ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao passo que os dispêndios (custos ou despesas) decorrentes de nova política de contabilidade devem ser adicionados;

(ii) após a publicação da Lei n. 12.973/2014, as receitas, custos e despesas decorrentes de novos critérios da contabilidade devem ser tributados em conformidade com essa lei¹⁹;

(iii) os ajustes no lucro líquido decorrentes de critérios contábeis já existentes quando da publicação da Lei n. 12.973/2014, mas não regulamentados de forma expressa, devem sofrer impacto fiscal apenas se este efeito estiver de acordo com as regras constitucionais, com o Código Tributário Nacional e com a legislação tributária vigente; e

(iv) as receitas, custos e despesas decorrentes da adoção de critérios contábeis que venham a ser introduzidos após a publicação da Lei n. 12.973/2014 são neutros até que a legislação tributária os regule.

4 DA NATUREZA JURÍDICA DOS AJUSTES DECORRENTES DO TESTE DE ADEQUAÇÃO DE PASSIVOS (TAP) E SEU TRATAMENTO FISCAL

Conforme visto, as seguradoras (e outras determinadas entidades), antes de 31/12/2007 – marco legal que formaliza o início do processo de convergência da contabilidade brasileira –, já tinham a obrigação de constituir provisões técnicas para melhor refletir as suas obrigações futuras decorrentes do recebimento de prêmios e do pagamento de sinistros, sendo essas provisões dedutíveis no cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, conforme apontado no item 2 acima.

Com a adoção do padrão IFRS pelos órgãos contábeis brasileiros, foi divulgado, em 17 de dezembro de 2008, o Pronunciamento Contábil n. 11 (CPC 11) – “Contratos de Seguro” – que, na linha da Norma Contábil Internacional IFRS 4, previu nos seus itens 15 a 19 a obrigatoriedade de realização do teste de adequação daquele passivo (TAP), conforme abaixo:

15. A seguradora deve avaliar, a cada data de balanço, se seu passivo por contrato de seguro está adequado, utilizando estimativas correntes de fluxos de caixa futuros de seus contratos de seguro. Se essa avaliação mostrar que o valor do passivo por contrato de seguro (menos as despesas de comercialização diferidas relacionadas e ativos intangíveis relacionados, como os discutidos nos itens 31 e 32) está inadequado à luz dos fluxos de caixa futuros estimados, toda a deficiência deve ser reconhecida no resultado.

19. Partimos, aqui, da premissa de ausência de vício de inconstitucionalidade da lei. Assim, caso a tributação prevista na lei não se adeque ao texto constitucional ou ao CTN, é possível questionar essa tributação.

16. Se a seguradora aplicar um teste de adequação de passivo que atenda aos requisitos mínimos especificados, este Pronunciamento não impõe novas exigências. Os requisitos mínimos são:

(a) o teste deve considerar estimativas correntes para todo o fluxo de caixa contratual e os fluxos de caixa relacionados, como os custos de regulação de sinistros, assim como os fluxos de caixa resultantes de opções embutidas e garantias; e
(b) se o teste demonstrar que o passivo está inadequado, toda a deficiência deve ser reconhecida no resultado.

17. Se a política contábil da seguradora não exigir um teste de adequação de passivo que atenda aos requisitos mínimos do item 16, essa seguradora deve:

(a) determinar o valor do passivo por contrato de seguro relevante menos o valor de:

(i) qualquer despesa de comercialização diferida relacionada; e

(ii) qualquer ativo intangível relacionado, como os adquiridos em uma combinação de negócios ou transferência de carteira (ver itens 31 e 32). Entretanto, ativos de contrato de resseguro não são considerados, porque a seguradora os contabiliza separadamente (ver item 20).

(b) determinar se o valor descrito em (a) é menor que o valor que seria exigido se o passivo por contrato de seguro relevante fosse reconhecido de acordo com a norma contábil vigente sobre "Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas". Se ele for menor, a seguradora deve reconhecer toda a diferença no resultado e diminuir o valor das despesas de comercialização diferidas relacionadas ou dos ativos intangíveis relacionados ou aumentar o valor do passivo por contrato de seguro relevante²⁰.

18. Se o teste de adequação de passivo atender aos requisitos do item 16, o teste é aplicado no nível de agregação definido no próprio teste. Se o teste de adequação de passivo não atender àqueles requisitos mínimos, a comparação descrita no item 17 deve ser feita ao nível de uma carteira de seguros os quais estejam sujeitos a riscos similares e gerenciados em conjunto como uma única carteira.

19. O montante descrito no item 17(b) deve refletir margens futuras de investimento (ver itens 27-29) se, e somente se, o montante descrito no item 17(a) também refletir tais margens. (grifos nossos).

O CPC 11, diga-se, em nenhum momento definiu um critério contábil ou introduziu política contábil inovadora para as seguradoras, as quais, conforme visto, sempre estiveram sujeitas, para garantir o pagamento de sinistros futuros, ao registro de provisões técnicas compulsórias, e sujeitas a efetivo controle do poder público. Também esse pronunciamento não buscou mudar a forma de reconhecimento de um contrato de seguro, muito menos alterou o

20. Passivo por contrato de seguro relevante é o passivo por contrato de seguro (e os custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis relacionados) em que a prática contábil da seguradora não requer teste de adequação de passivo que atenda aos requisitos mínimos do item 16.

procedimento contábil apto ao registro dessas provisões em contas de passivo contra resultado (despesa).

O CPC 11, na verdade, apenas reafirma a noção de que as obrigações decorrentes do contrato de seguro devem ser reconhecidas com a máxima exatidão possível quando do cálculo das provisões técnicas, o que se faz mediante emprego de um **teste** específico que tem por finalidade atribuir um montante mínimo às provisões técnicas já obrigatórias.

Testar é signo proveniente do latim *testari*, de *testis* (testemunha), e originariamente tem o sentido de *atestar*, ou *dar e tomar por testemunho*²¹. Um teste de adequação, portanto, nada mais é do que um mecanismo de conformação de cálculo, que pode ou não necessitar de um complemento, dependendo da quantificação inicialmente sugerida.

Trata-se o TAP não de um critério ou política contábil em sentido técnico, mas de mero instrumento que reavalia o provisionamento mediante uma fórmula de cálculo estimado, a fim de certificar que a política de mensuração já adotada de fato reflete o "melhor valor patrimonial" da obrigação futura, reforçando, assim, o que já deveria estar registrado na contabilidade.

Dito de outro modo, o TAP não requalifica o passivo, mas apenas revisa uma estimativa contábil que sempre esteve prevista no ramo de seguros na figura das *provisões técnicas compulsórias*. Tanto é assim que apenas na hipótese em que o TAP demonstrar que o valor provisionado está insuficiente à luz dos fluxos de caixa futuros estimados é que a diferença deve ser acrescida às provisões técnicas. Caso contrário, ou seja, se o montante atribuído às provisões técnicas já atender aos requisitos mínimos especificados no teste de adequação, nenhum ajuste deve ser feito, seja na provisão, seja na despesa.

Essa própria incerteza de ajustes decorrentes do TAP apenas ratifica a afirmativa de que ele constitui não mais que um parâmetro de validação do que sempre foi exigido das seguradoras e outras instituições sujeitas.

Não obstante, é importante frisar que o TAP passou a ser exigido das seguradoras por imposição normativa do seu órgão regulador, mais precisamente pela Circular SUSEP n. 410/2010, que assim dispõe:

CIRCULAR SUSEP n. 410, de 22 de dezembro de 2010.

Institui o teste de adequação de passivos para fins de elaboração das demonstrações financeiras e define regras e procedimentos para sua realização, a serem observados pelas sociedades seguradoras, entidades abertas de previdência complementar e resseguradores locais.

21. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 812.

[..]

Art. 10. Para a realização do TAP, as sociedades supervisionadas deverão seguir os seguintes procedimentos:

I – deduzir das provisões constituídas as despesas de comercialização diferidas e os ativos intangíveis relacionados;

II – calcular as estimativas correntes; e

III – subtrair do valor calculado no inciso II o valor calculado no inciso I.

§ 1º **Para os planos de seguro de danos, vida em grupo e de renda de eventos aleatórios, as provisões de que trata o inciso I deste artigo são:**

a) Provisão de Prêmios Não Ganhos (PPNG);

b) Provisão de Prêmios Não Ganhos para Riscos Vígentes, mas Não Emitidos (PPNG-RVNE);

c) Provisão Complementar de Prêmios (PCP);

d) Outras provisões técnicas;

e) Provisão de Excedente Técnico (PET);

f) Provisão de Excedente Financeiro (PEF);

g) Provisão de Sinistros a Liquidar (PSL);

h) Provisão de Sinistros Ocorridos e Não Avisados (IBNR);

i) Provisão Matemática de Benefícios a Conceder (PMBaC);

j) Provisão Matemática de Benefícios Concedidos (PMBC); e

k) **Provisão de Insuficiência de Prêmios (PIP)**. (grifos nossos).

Conforme se observa, a obrigação do TAP foi veiculada para as seguradoras por norma específica da SUSEP, como mais uma ferramenta de fiscalização apta a validar o montante que já deveria ter sido registrado pelas seguradoras a título de provisão técnica, tendo como consequência prática o reconhecimento de um complemento da provisão apenas se o teste apontar insuficiência.

A SUSEP não só confirmou que o TAP consiste em uma metodologia de teste, mas também reconheceu que sua contabilização continua sendo a título de provisão, conforme o § 1º acima.

Além disso, cumpre observar que, a partir da Circular SUSEP n. 462/2013, a Provisão de Insuficiência de Prêmios (PIP) foi extinta e substituída pela Provisão Complementar de Cobertura (PCC).

Segundo o Relatório de Orientações da SUSEP ao Mercado, de março de 2018: "A Provisão Complementar de Cobertura (PCC) deve ser constituída, quando for constatada insuficiência nas provisões técnicas, conforme valor apurado no Teste de Adequação de Passivos (TAP), de acordo com o disposto no Capítulo II do Título I da Circular Susep n. 517/15".

A terminologia em questão, ou seja, a criação da PCC enquanto *provisão complementar* definitivamente demonstra que o eventual ajuste decorrente

do teste de adequação de passivos, além de compulsório, é mero acessório das provisões técnicas, integrando a sua própria natureza.

Como consequência desse raciocínio, infere-se que a realização do TAP prevista no CPC 11, que, repita-se, pode ou não ensejar complementação no valor a ser provisionado pelas seguradoras, não provocou nenhuma mudança na forma de reconhecimento das provisões técnicas e em seus eventuais complementos exigidos pelas normas regulamentares.

Ainda que o teste de adequação dos passivos das seguradoras tenha sido originado de CPC publicado em momento posterior a 31/12/2007, já existia a obrigatoriedade de reconhecimento das provisões técnicas por valor suficiente para cumprimento das futuras obrigações, razão pela qual não há que se falar em neutralidade dos ajustes decorrentes do TAP na vigência do RTT.

Tendo em vista que o TAP não representa nenhuma alteração de critério contábil e, mais ainda, que corresponde a um ajuste em potencial apto a "completar" o valor correto de um passivo cujo reconhecimento sempre foi obrigatório, a despesa daí decorrente continua sendo dedutível para fins de IRPJ e de CSLL, sob o abrigo, respectivamente, do artigo 474 do RIR/2018 (artigo 13, I, da Lei n. 9.249/1995) e do artigo 2º, § 1º "c", "2", da Lei n. 7.689/1988.

A essa mesma conclusão chegou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão de agosto de 2019 (Acórdão n. 1201-003.108), no qual a turma entendeu que deveria ser exonerado o crédito tributário decorrente de autuação fiscal fundamentada sob a equivocada premissa de que a provisão decorrente do TAP configuraria uma alteração de critério contábil passível de ser neutralizada tributariamente no RTT, entendimento este que foi rechaçado por maioria de votos.

Para o período pós-RTT dúvidas a nosso ver não existem acerca da sua dedutibilidade, afinal, a Lei n. 12.973/2014 não estabeleceu nenhuma neutralidade específica, bem como não revogou a dedução prevista nas normas fiscais apontadas. É curioso notar, nesse ponto, que a "omissão" de referência ao TAP pela Lei n. 12.973/2014 apenas reforça o entendimento de que esse teste não constitui nenhum critério contábil novo, razão pela qual a dedutibilidade de eventuais ajustes dele decorrentes resta assegurada pela legislação vigente.

5 CONCLUSÕES

Pelo exposto, concluímos que:

1) As provisões técnicas das seguradoras não se enquadram na regra geral de indedutibilidade de despesas com provisões, podendo ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por força, respectivamente,

te, do artigo 13, I, da Lei n. 9.249/1995, e do artigo 2º, § 1º "c", "2", da Lei n. 7.689/1988.

2) A neutralidade fiscal prevista no RTT aplica-se apenas aos ajustes contábeis provenientes de novo critério contábil, ou seja, de uma política ou prática contábil introduzida em substituição àquela até então adotada pela entidade no reconhecimento e na metodologia de mensuração de receitas, custos ou despesas.

3) O CPC 11, ao reconhecer a necessidade das seguradoras de fazerem o Teste de Adequação de Passivos (TAP), em nenhum momento criou um critério novo ou introduziu política contábil inovadora para as seguradoras, que sempre estiveram sujeitas ao registro de provisões técnicas em face de imposição do órgão que regulamenta o setor (SUSEP).

4) Trata-se o TAP não de um critério novo da contabilidade ou de uma política contábil até então inédita, mas de mero instrumento que avalia o provisionamento mediante uma fórmula de cálculo específica (*estimativa contábil*, portanto), a fim de certificar que a política de mensuração já adotada e aplicável de fato reflete o "melhor valor patrimonial" da obrigação futura, reforçando, assim, o que já deveria estar registrado na contabilidade.

5) A Circular SUSEP n. 410/2010 incorporou a obrigação quanto ao TAP, reconhecendo que ele consiste em uma metodologia de avaliação e, mais ainda, que sua contabilização se dá na própria conta de provisão apenas para eliminar eventual insuficiência encontrada.

6) A neutralidade tributária prevista no RTT pela Lei n. 11.941/2009 não é aplicável aos eventuais acréscimos nas provisões por conta do TAP, que permanecem dedutíveis ao amparo do artigo 13, I, da Lei n. 9.249/1995, e do artigo 2º, § 1º "c", "2", da Lei n. 7.689/1988.

7) Em agosto de 2019, foi julgado o Acórdão n. 1201-003.108 no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual a turma entendeu, por maioria de votos, que deveria ser exonerado o crédito tributário decorrente da atuação fiscal fundamentada no fato de que a provisão decorrente do TAP configuraria uma alteração do critério contábil passível de ser neutralizada tributariamente no RTT, de forma que foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

8) Para o período pós-RTT, a dedutibilidade é assegurada não somente em face da legislação apontada no item anterior, mas também pelo fato de a Lei n. 12.973/2014 não prever uma neutralidade ao eventual ajuste decorrente do TAP, de forma expressa.

6 REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N.; HAWKINS, David F.; MERCHANT, Kenneth A. **Accounting**: text and cases. 10. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999.
- BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.
- CASSONE, Vittorio. IRPJ – contabilidade realizada segundo as regras do IFRS – o regime de tributação em bases universais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Aspectos polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Porto Alegre: Magister, 2015.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; BOZZA, Fábio Piovesan. Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, p. 137, 2019.
- FRANCO, Vera Helena de Mello. **Contratos**: direito civil e empresarial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- LOPES, Alexsandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002.
- _____; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.
- _____; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.
- LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- MALACRIDA, Mara Jane; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; COSTA, Jorge Andrade. **Contabilidade de seguros**: fundamentos e contabilização das operações. São Paulo: Atlas, 2018.
- MARTINS, Eliseu; GELBCKE Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013.
- PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica de renda. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2016. v. 6.
- PONTES, Helenilson Cunha. A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis. **Revista Consultor Jurídico**, 29 maio 2019.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- TZIRULNIK, Ernesto. **Seguro de riscos de engenharia**: instrumento do desenvolvimento. Tese [Doutorado] – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- VAUGHAN, Emmett J.; VAUGHAN, Therese M. **Fundamentals of risk and insurance**. 11. ed. New Jersey: Wiley, 2014.

IMPOSTO SOBRE A RENDA E O PRINCÍPIO CONTÁBIL DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

Cristiane Pires

Mestre e doutoranda em Direito Tributário, Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Professora em cursos de graduação e pós-graduação. Presidente da Comissão de Direito Tributário da 33ª Subseção da Seção de São Paulo da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB SP). Advogada.

Charles William McNaughton

Mestre e doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor em cursos de pós-graduação. Advogado.

SUMÁRIO: 1 Palavras iniciais 2 Sobre o regime jurídico do Imposto sobre a Renda 3 A base de cálculo do IR nos termos da legislação federal e o IFRS 4 Do princípio da essência sobre a forma 5 O princípio da essência sobre a forma e suas aplicações no direito tributário 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: Este estudo aborda o princípio da essência sobre a forma e suas aplicações no direito tributário, apresentando-o não como uma permissão genérica para que se aplique a interpretação econômica do direito, mas sim como um mecanismo para permitir o registro fidedigno e relevante de informações contábeis.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Código Tributário Nacional (CTN). Imposto sobre a Renda. Princípio da essência sobre a forma.

1 PALAVRAS INICIAIS

O presente artigo tem por intuito examinar as relações que se firmam entre o princípio contábil da "essência sobre a forma" e a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Imposto sobre a Renda ou IR).

A importância de se determinar tal vínculo está em estabelecer os impactos que o primado, que ficou ainda mais evidenciado quando da implementação da

convergência das normas contábeis brasileiras aos parâmetros internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS), implica para fins tributários.

Para investigar tal relação, trataremos da materialidade do Imposto sobre a Renda, percorrendo os conceitos de “disponibilidade jurídica e econômica” e de “renda e proventos de qualquer natureza”.

Em seguida, meditaremos sobre a relação entre contabilidade e a base de cálculo do IR, sobre o princípio da “essência sobre a forma” e sua função na contabilidade.

Finalmente, serão analisadas, de modo mais agudo, as implicações que esse primado pode acarretar.

Ao final, buscaremos indicar o seu impacto na apuração do lucro líquido – e, conseqüentemente no lucro real – e a necessidade de recepcioná-lo mais como um método de se registrar eventos em conformidade com os propósitos da contabilidade IFRS do que uma permissão abrangente para que autoridades administrativas desconsiderem operações jurídicas que tenham por impacto reduzir a carga tributária incidente sobre suas atividades.

2 SOBRE O REGIME JURÍDICO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

No presente item, examinaremos os grandes alicerces do regime jurídico do Imposto sobre a Renda, estabelecendo premissas fundamentais para nosso objeto de investigação.

O imposto, de competência da União, que é previsto pelo artigo 153, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, incide sobre o ato de auferir renda e proventos de qualquer natureza. Oportunamente, explicaremos o que entendemos pela expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, mas antes vale lembrar alguns princípios que regem o tributo.

Primeiro, cabe apontar que o inciso III do § 2º do artigo 153 da Constituição pátria prescreve que o imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O que esses três grandes princípios têm a nos dizer? Basicamente, que a hipótese de incidência e base de cálculo do gravame, embora compostas por uma matéria-prima fragmentada – riquezas auferidas ao longo do ano – se aglutinam em um todo unitário, composto por todas as riquezas auferidas pelo contribuinte (universalidade), tributadas uniformemente quanto à sua qualidade, isto é, sem distinção em razão da espécie de riqueza obtida (generalidade), mas com alíquotas crescentes à medida que a riqueza cresce (progressividade). Retenhamos essa noção de unidade que será fundamental adiante.

Claro que o imposto também é regido por outros grandes princípios da esfera constitucional, como capacidade contributiva, estrita legalidade, isonomia, mas não é o propósito deste item tratar de modo exaustivo de tal regime constitucional, senão traçar balizas relevantes para nossas conclusões¹. Vamos parar, portanto, na singela observação de cima e avançar para as prescrições contidas no Código Tributário Nacional para entender um pouco mais sobre a materialidade ora examinada.

Tomemos, desse modo, a redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional que prescreve o seguinte:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O *caput* do artigo acima transcrito prescreve que o Imposto sobre a Renda tem como seu fato gerador – hipótese de incidência – a disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza. No entanto, tal prescrição revela preceito carregado de certa imprecisão, como iremos demonstrar.

Inicialmente, vale assentar que cremos que grande dificuldade em se determinar a materialidade do Imposto sobre a Renda se dá em razão da tentativa – frequentemente empregada – de se definir “renda e proventos” a partir das noções de “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica”. Esse tipo de tentativa é plenamente compreensível, pois o próprio texto do artigo 43 do Código Tributário Nacional demarca “disponibilidade jurídica e econômica de renda e proventos de qualquer natureza”, como hipótese de incidência do imposto, atraindo, naturalmente, nossas atenções para o “disponível”. Mas, tal linha pode levar a enganos.

1. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 690 e ss.

Gostaríamos de sublinhar o seguinte: não se atribui o termo "disponibilidade" a um elemento, mas a uma relação. Se "a" está disponível, então, assim o está, para algo ou para alguém. No caso em tela, "renda ou proventos" podem estar disponíveis, ou não, para alguém. Nesse sentido, o estado de disponibilidade é uma relação entre "uma renda" e "um contribuinte", mas não uma entidade que tenha significação *per se*.

Se "renda e proventos" podem ser disponíveis jurídica ou economicamente então podemos asseverar que na extensão do gênero "renda e proventos", há as espécies de rendas e proventos que estão juridicamente disponíveis para um contribuinte e há as espécies de rendas e proventos que estão disponíveis economicamente para algum contribuinte. De sorte que "disponibilidade econômica" e "disponibilidade jurídica" podem ser tidas como diferenças que demarcam espécies de renda (e proventos) – a renda disponível juridicamente ou a renda disponível economicamente – mas não atributos essenciais ao gênero "renda e proventos".

Agora, se "renda disponível economicamente" e "renda disponível juridicamente" são espécies do gênero "renda e proventos" é mais recomendável definir o gênero para em seguida se compreenderem as espécies do que o inverso. Neste sentido, Aristóteles, tratando sobre o ato de definir, medita:

Pois o motivo pelo qual se formula a definição é dar a conhecer o termo proposto, e não tornarmos conhecidas as coisas usando termos quaisquer ao acaso e sim termos que sejam anteriores e mais inteligíveis como se faz nas demonstrações [...] Uma definição correta deve definir o sujeito mediante seu gênero e suas diferenças e estes pertencem à ordem das coisas que são mais inteligíveis do que a espécie e anteriores a esta. Com efeito, anule-se o gênero e a diferença, e a espécie fica anulada com eles, de modo que os primeiros são anteriores à espécie².

Portanto, não devemos interpretar "renda e proventos", a partir da noção de disponibilidade. Antes, devemos compreender a disponibilidade econômica ou jurídica a partir da noção de "renda e proventos", seguindo a máxima aristotélica de que se deve conhecer o gênero antes de se compreender a espécie, sob pena de se explicar o começo pelo final.

Exposto tal método, esclarecemos que estamos com aqueles que enxergam no inciso II do artigo 43 do Código Tributário Nacional a chave para se compreender a extensão do signo "renda e proventos". Julgamos que, se tal inciso

2. ARISTÓTELES. Tópico VI. In: _____. **Tópicos**. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornhiem. São Paulo: Abril Cultural, 1973. p. 107-108. (Os pensadores).

determina que proventos são "outros acréscimos patrimoniais", então "renda", mencionada no inciso I, deve ser, também, alguma modalidade de acréscimo patrimonial. E, de fato, "renda" trata-se dos acréscimos patrimoniais oriundos do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos³.

Note-se, porém, que o termo acréscimo patrimonial sofre de ambiguidade. Pois é possível tomá-lo tanto como um fenômeno isolado, no sentido de "um acréscimo patrimonial" – por exemplo, um provento obtido de uma pensão – como também é possível tomá-lo como o aumento patrimonial incorrido em certo período.

Veja-se, por exemplo, o primeiro sentido de "acréscimo patrimonial" a que nos referimos quando o próprio Código Tributário Nacional distingue "renda" de "proventos", enunciando que a primeira é "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" e os últimos "os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Ora, quando enuncia que proventos são "acréscimos patrimoniais" não está tratando de uma entidade global, única, mas, sim, de fenômenos múltiplos, plurais, isto é, "acréscimos" ou o que se convém chamar de "rendimentos". Diferente é a acepção de "renda" – e, portanto, acréscimo patrimonial – quando Rubens Gomes de Sousa enuncia que "renda (na acepção fiscal do termo) é a soma algébrica de todos os rendimentos e de todas as despesas dedutíveis [...]"⁴.

Na definição acima, renda não é apenas o produto do capital e do trabalho, nem se limita à combinação de ambos, mas é algo unitário, é um resultado aritmético experimentado em um período de tempo. Para não causar embaraços, chamaremos essa "renda" de "renda global", como sinônimo da soma algébrica de todos os rendimentos e de todas as despesas dedutíveis em um determinado ano – incluindo "renda" em sentido estrito e os próprios proventos.

Abrindo-se parênteses, o mesmo fenômeno ocorre com a palavra "lucro". É possível assinalar, por exemplo, que a pessoa jurídica X auferiu lucro na operação Y, ao alienar a mercadoria M, querendo exprimir que a receita obtida com a venda da mercadoria M foi superior ao custo para adquiri-la. Como é possível assinalar que X auferiu lucro de Y reais em determinado ano. É claro que, no exemplo acima, a pessoa jurídica X, para apresentar lucro no ano, deve apresentar uma série de operações lucrativas. Mas a lucratividade de uma operação não importa,

-
3. Vide, nesse sentido: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 284.
 4. SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer I.2 Imposto de Renda; Despesas não dedutíveis pela pessoa jurídica. Seu tratamento como lucros dedutíveis das pessoas jurídicas no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: _____. **Pareceres: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. 1, p. 67.

necessariamente, que o resultado apurado no período tenha sido positivo. Fechamos os parênteses.

Quando o Código Tributário Nacional fala em "disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza" não pode estar se referindo, diretamente, à "renda" nessa última acepção, isto é, "renda global". Eis que "renda global" já é o resultado de uma expressão aritmética que, para ser calculada, depende que se distinga quais acréscimos e decréscimos devem ser levados em consideração.

Ora, "disponibilidade jurídica ou econômica" deve estar conectada com os elementos que constituem os acréscimos que, computados com os decréscimos, constituem a renda global. No caso da pessoa jurídica X que mencionamos acima, a disponibilidade jurídica ou econômica estaria imediatamente relacionada com aquela operação de vender uma mercadoria com lucro – isto é, se o produto daquela venda já está disponível jurídica ou economicamente – e apenas mediamente relacionada com o resultado positivo auferido no final do ano – eis que tal resultado dependerá, evidentemente, de que todas as operações computadas para sua apuração representem numerários disponíveis econômica ou juridicamente.

Agora, vimos, quando tratamos de certos aspectos constitucionais do imposto, que os primados da universalidade, generalidade e progressividade importam que a base de cálculo do IR seja um todo unitário, isto é, aquilo que vimos designando de "renda global". Portanto, a hipótese de incidência desse tributo não é exatamente, "ter disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza" como o *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional nos induz a concluir, mas, antes, auferir renda anual composta de rendimentos disponíveis jurídica e economicamente.

Mas, pensemos mais sobre "renda global" e sua distinção perante os rendimentos que a compõem.

Se renda global é acréscimo patrimonial verificado no período do exercício, não julgamos que haja grande dificuldade em se compreender o que significa "acréscimo". Este signo próprio da aritmética significa "adição", "aumento". O significado é intuitivo.

Já para o termo "patrimônio", poderemos, por ora, nos socorrermos ao artigo 91 do Código Civil. Tal dispositivo prescreve que constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas de uma pessoa dotadas de valor econômico. Nesse sentido, patrimônio pode ser tido como o conjunto de relações jurídicas, apreciáveis economicamente, que certo sujeito compõe como sujeito ativo ou passivo.

Uma relação é dotada de um objeto designado de "prestação". Nesse sentido, enunciar que uma relação é vertida de valor econômico significa exprimir que sua prestação indica um fazer ou um dar passível de ser quantificado em termos pecuniários. Dessa feita, nota-se que a pessoa possui direitos com prestações quantificáveis economicamente – que designaremos, conjuntamente, de ativo – e obrigações com prestações quantificáveis pecuniariamente – cujo conjunto será designado de passivo.

Para fins do presente artigo, chamaremos de patrimônio líquido o valor resultante da subtração do ativo e passivo, isto é, quanto o ativo supera o passivo. E designaremos de "renda global" o aumento do patrimônio líquido incorrido no período de doze meses – ou em outros períodos de apuração – decorrente do advento de novos direitos cujos valores das prestações superam os valores referentes àquelas prestações que sejam objeto de novas obrigações contraídas no mesmo período.

Note-se que os objetos (prestações) de cada direito novo que surge e que será computado na base de cálculo do Imposto sobre a Renda são justamente os rendimentos (ou receitas no caso das pessoas jurídicas). E os objetos das obrigações a serem incluídas para determinação da base de cálculo do gravame constituem-se, exatamente, nos abatimentos previstos pela legislação – no caso da pessoa jurídica, os custos, perdas ou despesas.

Por sua vez, também podemos pensar que quando tais direitos forem originados de fatos jurídicos conectados com o capital, com o trabalho, ou com a combinação de ambos, haverá a renda mencionada pelo inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional; já quando forem vinculados a fatos jurídicos sem conexão com o capital e o trabalho, haverá provento.

A renda, portanto, mencionada pelo inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional é o objeto de um direito adquirido por certo contribuinte, cujo fato jurídico que o irradia é vinculado ao capital de tal contribuinte, ao trabalho por ele exercido, ou à combinação de ambos; já os proventos, mencionados pelo inciso II do mesmo dispositivo são os objetos de direitos, irradiados por fatos sem vinculação direta com o trabalho ou o capital.

Nesse sentido, enunciar que "renda" ou proventos está disponível significa asseverar que o objeto de cada direito computado para formação da renda global é disponível de algum modo – jurídica ou economicamente – para o contribuinte. Portanto, a disponibilidade jurídica ou econômica há de ser de rendimentos. Apenas, de modo mediato, a "renda global" pode ser tida como disponível econômica ou juridicamente, no sentido de que os rendimentos computados para sua formação estão, desse modo, disponíveis.

Agora, se renda e proventos são objetos (de relações jurídicas) que denotam riquezas, a disponibilidade jurídica é o sinônimo do nascimento do direito ao objeto (riqueza) computado na base de cálculo do gravame. Para que haja disponibilidade jurídica, portanto, o contribuinte deve praticar o fato jurídico que faz nascer a relação que tenha como núcleo a riqueza obtida pelo contribuinte.

Já para que haja a disponibilidade econômica, é preciso que a prestação, objeto da relação jurídica, tenha sido cumprida por seu devedor, de modo que o titular do direito receba a posse daquela riqueza (rendimento). Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa esclarece:

A aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam de separação da renda, isto é: a sua efetiva percepção em dinheiro ou em outros valores⁵.

A hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, deste modo e ao contrário do que veiculado pelo senso comum, dista de ser a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, em uma repetição literal do artigo 43 do Código Tributário Nacional. A hipótese de incidência é o contribuinte, residente no Brasil, auferir renda global, verificada ao término do período de apuração⁶. Disponibilidade jurídica ou econômica é apenas um requisito, voltado a cada rendimento computado na base de cálculo do IR: ou bem tal rendimento foi recebido pelo contribuinte ou bem o contribuinte tem o direito a recebê-lo.

Ao mesmo tempo, se disponibilidade é o critério que permite identificar quais os rendimentos (oriundos do capital, trabalho ou outros) que podem ingressar na base de cálculo do gravame, nota-se que, para o cômputo da renda, o legislador ordinário possui certos limites.

O primeiro deles refere-se ao alcance de renda, enquanto acréscimo patrimonial global: todos os "inputs" – de entrada e saída – devem ter relação com o patrimônio do contribuinte, pois é ele, em última análise, que deve ser incrementado ou acrescido. Portanto, não há como se distanciar da noção de renda com a de conjunto de direitos e obrigações (patrimônio) adquiridos e contraídos pelo contribuinte.

5. SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres**: Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. v. 3, p. 277.

6. Alternativamente, também seria hipótese de incidência do imposto o contribuinte não residente auferir rendimentos no território nacional. Contudo, já se trata de outra materialidade – que se afasta do que designamos de renda anual – de modo que não vamos considerar tal hipótese, de modo mais detido, no presente artigo.

O segundo decorre da noção, que julgamos ter demonstrado, que não é a renda global que é econômica ou jurídica, mas a disponibilidade dos rendimentos que a compõem. A disponibilidade, portanto, não é uma característica imediata do que designamos de renda global. É, antes, um atributo relacionado aos diversos rendimentos de serem (a) ou objetos de relações jurídicas já contraidas pelo sujeito de direito ou (b) serem objetos de relações jurídicas contraidas pelo contribuinte e que já foram adimplidas pelo sujeito passivo.

Ademais, se renda é acréscimo patrimonial e patrimônio é um conceito jurídico, renda é um conceito que sempre envolve o cômputo de objetos (riquezas) insertos em novas relações jurídicas (direitos e obrigações). Cogitar o contrário, aliás, seria ir de encontro à dicção do artigo 110 do Código Tributário Nacional, pois o conceito de renda – e de acréscimo patrimonial – é definidor da competência da União.

Assim, a hipótese de incidência do indigitado imposto só pode ser o aumento de patrimônio líquido verificado em um ano, oriundo do aspecto de que os valores dos objetos dos novos direitos adquiridos pelo contribuinte no ano superam os valores dos objetos das obrigações incorridas por tal pessoa jurídica no mesmo período, sempre computados objetos que, ou foram recebidos durante o ano, ou deles já se têm o direito de receber.

3 A BASE DE CÁLCULO DO IR NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO FEDERAL E O IFRS

Vimos, no item anterior, que a hipótese de incidência do IR é a obtenção de "renda global", entendida como um acréscimo patrimonial verificado ao longo de um período de tempo.

Agora, é tarefa da lei ordinária definir os meandros como tal acréscimo patrimonial será apurado, a partir de riquezas disponíveis jurídica ou economicamente e considerando gastos que sejam dedutíveis para identificar aquele aumento no patrimônio líquido a que já nos referimos.

Assim, vale apontar que a pessoa jurídica pode apurar a base de cálculo do IR pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Vamos nos deter, neste artigo, sobre o lucro real, a fim de examinar sua relação com a contabilidade.

Indo direto ao ponto, lucro real, nos termos do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977, é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Veja-se sua disposição:

Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 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.

Como se nota, o lucro real parte do lucro líquido, que “deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”. Atualmente, a Lei n. 6.404/1976, com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007, determina tal apuração.

O artigo 177 da referida lei, por sua vez, determina o seguinte:

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.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

Agora, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º desse artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

É nesse sentido que entram em voga os preceitos contábeis prescritos pelo IASB e as normas contábeis padrão IFRS que hão de ser observados pelas pessoas jurídicas para apurar seu lucro.

Para que se contextualize um pouco tal panorama contábil, em virtude de ausência de padrão na contabilidade internacional, que acarretava diferenças contábeis que prejudicavam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades em diferentes países, houve um esforço de se estabelecer uma convergência nos métodos contábeis.

Nessa toada, foi criado o International Accounting Standards Board (IASB) que desenvolve e aprova o International Financial Reporting Standards (IFRS), que são um conjunto de preceitos que visam a consolidar uma convergência contábil nas diversas jurisdições e passaram a ser adotados por inúmeros países, em maior ou menor grau.

No Brasil, para implementação da convergência contábil ao padrão internacional, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005, previsto pela Resolução CFC n. 1.055/2005. Assim, começaram a ser editados diversos pronunciamentos que incorporaram as diversas diretrizes instituídas pelo IASB.

Em uma segunda fase, a Lei n. 11.638/2007, acima citada, passou a prever que as normas editadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) estejam em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, o que importa a adoção do IFRS.

Em matéria tributária, inicialmente, buscou-se garantir uma neutralidade até que contribuintes e Fisco pudessem se adaptar à nova realidade contábil. Assim, a Medida Provisória n. 449/2008, editada na Lei n. 11.941/2009, instituiu o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), que instituiu, de certa forma, duas contabilidades, uma tributária e outra societária, almejando-se a neutralidade.

Ato contínuo, com a Lei n. 12.973/2014, eliminou-se o RTT.

É bem verdade que a Lei n. 12.973/2014, de certa maneira, buscou neutralizar certos efeitos gerados pela adoção do novo padrão contábil. De fato, diversos artigos da referida lei buscaram neutralizar efeitos das inovações contábeis, a ponto de se pensar em uma noção de neutralidade fiscal das introduções geradas pela legislação contábil.

Contudo, uma cláusula mais genérica de neutralidade apenas se voltou para alterações futuras da contabilidade. Efetivamente, o artigo 58 da referida lei dispõe o seguinte:

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial,

que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

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

Como se verifica do artigo acima citado, a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação dessa lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Contudo, não há previsão legal expressa de neutralidade para inovações contábeis acarretadas pela adoção do padrão IFRS, introduzidas antes da vigência da Lei n. 12.973/2014.

Agora, se o artigo acima citado prevê apenas neutralidade genérica para o futuro, se a Lei n. 12.973/2014 neutraliza, caso a caso, mas não genericamente, os efeitos da adoção IFRS para fins tributários, e se o lucro líquido deve ser apurado de acordo com os parâmetros contábeis, infere-se que eventuais alterações contábeis que influenciam a apuração do lucro líquido e sem previsão de ajuste para determinação do lucro real, têm sim impacto na base de cálculo do IR.

Qual o limite? Os limites são os traçados no item anterior. Se a norma contábil determinar a contabilização de acréscimo (receita ou ganho) que não revela uma riqueza nova disponível jurídica ou economicamente àquele contribuinte, caberá um ajuste para que o lucro apurado não seja distinto do conceito de renda global que verificamos no item anterior.

Estabelecida essa premissa, pensemos agora sobre o princípio contábil da essência sobre a forma, para, em seguida, pensarmos sobre como ele pode influenciar a base de cálculo do IR.

4 DO PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

Vimos, no item anterior, que o IFRS passou a ser adotado internacionalmente visando-se à convergência nas normas contábeis. Quando se pensa em tais preceitos, nota-se que essas normas buscam, portanto, instituir convenções para fins de padronização e convergência contábil.

Se a contabilidade registra a situação e a evolução do patrimônio, tal modo de demonstração não é único. Há diversos ângulos que poderiam ser adotados e a escolha de um deles é justamente a intenção do IFRS. E, nesse

panorama, conforme a necessidade de utilização das informações registradas pela contabilidade, podem-se adotar os métodos, critérios e assim por diante.

No caso do IFRS, há um forte intuito de atender, de modo mais direto, a dois usuários da contabilidade: investidores e credores da pessoa jurídica. No CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que foi aprovado pela Deliberação CVM 675 de 13.12.2011, tal aspecto é evidenciado.

Embora tal corpo regulatório não defina “normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação”, tal veículo normativo “estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos”. Trata-se, sem dúvida, de corpo que estabelece “critérios contábeis”, nos termos do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014.

Veja-se o que nele consta sobre o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral, de acordo com os padrões IFRS:

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

Portanto, o padrão IFRS é voltado, primariamente, para dois usuários fundamentais: credores e investidores na atividade.

Claro que esse objetivo – de fornecer subsídios para a tomada de decisões de fornecimento de recursos para a entidade – influencia todos os princípios, métodos, normas e critérios contábeis que não devem ser vistos como “valores em si mesmo”, senão como meios para se atingir o propósito de se retratar o patrimônio, a evolução patrimonial e a capacidade da entidade de gerar caixa de modo mais útil possível para, no final do dia, investidores ou credores tomarem suas decisões.

Assim, por exemplo, as duas características fundamentais qualitativas que deve possuir a informação contábil financeira, isto é, a relevância e a fidedignidade vêm nesse contexto. Na estrutura conceitual é dito o seguinte:

QC1. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil, discutidas neste capítulo, identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros (informação contábil-financeira).

Nesse viés, a informação contábil-financeira relevante é aquela útil para que credores ou investidores tomem decisões acerca da entidade. Normalmente, a utilidade está associada à materialidade, isto é, a informação deve exprimir uma operação econômica relevante, mas pode ser o caso de um evento de proporções relativamente baixas apresentar ponto relevante a seus usuários.

Outra característica qualitativa fundamental da informação contábil é o de ser fidedigna. A representação fidedigna é assim esclarecida pelo CPC Conceitual:

QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

Embora o trecho acima fale em "completude", "neutralidade" e "livre de erro" é claro que essas três características devem ser pensadas não de modo absoluto, mas como um instrumento para que o usuário da contabilidade compreenda a informação de modo satisfatório para tomar suas decisões. O trecho a seguir citado do CPC 00 (R1) indica tal aspecto:

QC13. O retrato da realidade econômica completo deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, um retrato completo de um grupo de ativos incluiria, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos que compõem o grupo, o retrato numérico de todos os ativos que compõem o grupo, e a descrição acerca do que o retrato numérico representa (por exemplo, custo histórico original, custo histórico ajustado ou valor justo). Para alguns itens, um retrato completo pode considerar ainda explicações de fatos significativos sobre a qualidade e a natureza desses itens, fatos e circunstâncias que podem afetar a qualidade e a natureza deles, e os processos utilizados para determinar os números retratados.

Nesse diapasão, o princípio da essência sobre a forma surge como relevante, embora tenha sido revogada sua veiculação expressa. Como enuncia o próprio Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sua revogação se deu por conta de redundância e não de abandono. Veja-se:

A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.

Como se nota do excerto acima, a significação econômica de um evento pode prevalecer, contabilmente, em contraposição à significação jurídica, sempre que existir incompatibilidades entre elas.

Por enxergarmos a contabilidade de fora, diríamos que a essência sobre a forma não significa que a realidade econômica é verdadeira e a forma jurídica apenas uma mera aparência, uma forma. Diríamos, sim, que o ponto de vista econômico de representar certas operações praticadas pela entidade é visto pelo IASB como mais útil a um credor ou a um investidor do que a significação jurídica daqueles eventos.

Exemplo já utilizado⁷ é da pessoa jurídica que efetiva operação de alienação de impressora auferindo receita de certo montante, recebida parceladamente, reconhecida já no ato da alienação. Imagine-se que tal pessoa jurídica, no mesmo ato, tenha se comprometido a doar papel e *toner* a comprador, de sorte que foram formalizadas duas operações: (a) alienação de impressora, com receita pela venda e (b) doação de papel e *toner*, que comprometerá resultados futuros da companhia.

Das explicações acima, questiona-se: por que pode surgir uma divergência entre o jurídico e o econômico?

Para se compreender por que tais divergências podem surgir, levemos em consideração, inicialmente, que o propósito da contabilidade é fornecer registros fidedignos para seus usuários. E, no caso do IFRS, esses usuários, são, prioritariamente, credores e investidores, conforme já visto.

Nesse contexto, se uma pessoa jurídica X e outra Y manifestarem sua vontade de modo que surja certa relação jurídica que confira a cada uma delas

7. O exemplo foi proferido pelo Professor Eliseu Martins, em aula que tivemos oportunidade de presenciar.

um conjunto de direitos e obrigações, haverá uma linguagem que retrate tal situação, que certamente utilizará a terminologia jurídica, usualmente aceita.

Pois bem, a contabilidade deve registrar tais trocas de modo fidedigno, ou, em outras palavras, do modo que seja mais representativo para mostrar aos credores ou aos investidores a capacidade da pessoa jurídica de pagar suas dívidas ou de dar retorno aos investimentos.

Para um investidor ou um credor obter tal visão de modo adequado deve compreender, em síntese, quanto uma pessoa jurídica gasta para obter receitas, ou, em outras palavras, qual a capacidade de uma pessoa jurídica de gerar caixa, além de seus gastos necessários, para pagar empréstimos ou dividendos.

No caso do exemplo, a receita computada logo quando da alienação da impressora ao comprador transmitiria um resultado imediato dissociado dos gastos que a pessoa jurídica terá com a "doação" de papéis, *toner* etc.

Isso porque a forma jurídica transmite situações que, do ponto de vista jurídico, são dissociadas entre si.

Ora, a pessoa jurídica X aliena a impressora pelo preço P para a pessoa jurídica Y; isso significa que as partes acordaram pela entrega do bem mediante o pagamento de certo preço. O lucro da operação é preço menos o custo da impressora e as despesas da venda.

Outra operação distinta é a doação. Se se trata de doação, os *toners* são entregues sem qualquer contrapartida, revelando liberalidade da doadora.

Nesse sentido, uma pessoa poderia investir com expectativa de que o resultado da venda da impressora se verifique, novamente, no futuro, ou um credor pode disponibilizar recursos a título de mútuo, na expectativa de que a pessoa jurídica produza lucro em suas operações tal como registrado naquele período. Mas, tais decisões, evidentemente, partiriam de uma falsa premissa, pois a ulterior doação que a pessoa jurídica X efetivaria nos anos subsequentes impediria que o resultado se efetivasse no futuro. São justamente tais enganos que o princípio da essência sobre a forma visa a evitar.

É evidente que, do ponto de vista contábil, o registro da essência sobre a forma – que nada mais é senão a prevalência da significação econômica sobre a significação jurídica – altera o resultado daquela pessoa jurídica X em questão, influenciando no lucro líquido auferido no período.

Mas, a ideia de essência sobre a forma evitaria tal distorção, pois transmitiria a noção de que a pessoa jurídica X auferiu certo preço P pela alienação de impressora, de papel e de *toner*.

No caso anteriormente citado, a ideia da essência sobre a forma iria reduzir a tributação, eis que:

Significação jurídica do fato: alienação de impressora e doação de toner	Significação econômica do fato: alienação de impressora e toner
Há disponibilidade jurídica do total do rendimento (reconhecimento da receita) previsto em contrato com a venda da impressora, pois com tal alienação o contribuinte praticou o único fato que dele se espera para obter o direito ao preço.	A disponibilidade jurídica (reconhecimento da receita) surge proporcionalmente à medida que a pessoa jurídica X cumpre suas prestações, isto é, entrega a impressora, os papéis e toner. Há, portanto, um diferimento da tributação em relação ao quadro à esquerda.
A doação seria encarada, certamente, como uma liberalidade da pessoa jurídica X. Portanto, seria uma despesa indedutível, por não haver o requisito da necessidade.	Não há doação. O custo com toner e papel iria influenciar no resultado da venda.

Agora, assumindo-se que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 autorize que critérios contábeis vigentes antes de sua veiculação produzam impactos contábeis, certamente, o lucro líquido da pessoa jurídica em questão foi modificado – no caso reduzido, ao menos no ano da venda – em função da adoção do primado da essência sobre a forma. Assim, houve um impacto tributário concreto na adoção de tal critério.

Interessante notar, no entanto, que se levado em consideração o sentido jurídico dos contratos, o contribuinte teria experimentado um lucro – isto é "uma renda", no sentido de um entre vários ganhos – no período em que entregou a impressora. Com a aplicação da essência sobre forma, em tal caso, o reconhecimento da receita quando da entrega da impressora seria inferior, pois se partiria da noção de que, na realidade, a alienação envolveu a impressora, os papéis e os toners.

A questão que se coloca é: tal interpretação econômica teria alguma restrição?

5 O PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E SUAS APLICAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme visto no item anterior, o princípio da essência sobre a forma é um instrumento para que a contabilidade, no padrão IFRS, sirva seu propósito

de registrar informações que sejam relevantes e fidedignas a usuários da contabilidade, como investidores e credores.

Esse primado acaba tendo impacto na apuração do lucro real, justamente porque irá influenciar a contabilidade na apuração do lucro líquido que é regido, por sua vez, pela contabilidade IFRS.

Claro que também irá interferir na apuração do lucro presumido – se for uma pessoa jurídica que adota contabilidade padrão IFRS – na medida em que possa influenciar a contabilização de uma receita, ou mesmo do lucro arbitrado, a depender do método de apuração escolhido.

Agora, (a) em hipótese alguma, o primado da essência sobre a forma pode importar um resultado tributável que seja distinto do conjunto de riquezas disponíveis, jurídica ou economicamente, para aquele contribuinte e (b) o primado da essência sobre a forma pode ser um fundamento jurídico que interfere na apuração do lucro líquido, mas não justifica a desconsideração de aspectos dissociados de tal atividade.

Pensemos sobre o primeiro ponto. A norma tributária federal é subordinada às prescrições da Constituição da República Federativa do Brasil e do Código Tributário Nacional. Isso significa que ainda que haja certa discricionariedade do legislador federal ao determinar como o lucro deve ser apurado, o conceito de renda global a que já nos reportamos deve ser respeitado.

Agora, a renda global é justamente composta pelo conjunto de rendimentos disponíveis jurídica ou economicamente que importem o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Contudo, note-se que disponibilidade econômica, como demonstrado, não é sinônimo de "renda econômica", e sim o momento em que um rendimento é considerado obtido.

O conceito de acréscimo patrimonial possui características jurídicas que a aplicação fiscal do princípio da essência sobre a forma não pode ultrapassar, sob pena de se violar o artigo 110 do Código Tributário Nacional, conforme indicado no item anterior.

Assim, o princípio contábil da "essência sobre a forma" não pode ser fundamento jurídico, isolado, para justificar que pessoa jurídica que não tenha obtido um acréscimo patrimonial, isto é, que não tenha adquirido um direito novo (disponibilidade jurídica de rendimento) ou recebido uma riqueza (disponibilidade econômica do rendimento) seja atuada.

O segundo aspecto que enunciamos é que o princípio da essência sobre a forma certamente tem impacto sobre os elementos relacionados à apuração do resultado contábil do qual parte a apuração do lucro real, conforme expressamente

previsto pelo direito positivo. Agora, não pode servir de fundamento jurídico suficiente para a imputação de efeitos que não estejam relacionados com tal atividade.

Por exemplo, não poderia o princípio da essência sobre a forma ser empregado para motivar a restrição do aproveitamento de prejuízo fiscal em uma incorporação às avessas, eis que a compensação de tal prejuízo é elemento relacionado ao lucro real, mas não ao lucro líquido; não poderia ser empregado para servir de fundamento para aplicar uma alíquota, concessão, ou não, de gozo de um incentivo fiscal, ou qualquer circunstância em que há previsão expressa de que a contabilidade sirva como suporte. Ou, contrário senso, tampouco poderia ser invocado pelo contribuinte para tais fins.

Tomemos o exemplo do item anterior. Poderia o contribuinte invocar o princípio da essência sobre a forma para afastar eventual incidência de ITCMD sobre a doação de *toner* ou papel? Ora, a resposta seria negativa, pois o princípio contábil da essência sobre a forma não tem qualquer conexão com o ITCMD, ICMS ou outras questões não relacionadas, direta, ou indiretamente, à apuração do lucro líquido.

Claro que, eventualmente, a presença de dissimulação, ou a inadequada qualificação de um fato por um contribuinte, poderão autorizar a desconsideração de operações jurídicas, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Nosso ponto, porém, é que se se configurar a ausência de dissimulação, o princípio da essência sobre a forma não pode, isoladamente, ser um fundamento jurídico para desconsideração da forma – isto é, do relatado em documentos jurídicos – para implicações que desvirtuem sua finalidade original, que é de fornecer informações mais exatas aos usuários da contabilidade.

Tomemos um exemplo para ilustrar o argumento: poderia o Fisco, aplicando o primado contábil da essência sobre a forma, considerar que uma redução de capital social, retirando o bem de certa pessoa jurídica, efetivada com o único propósito de garantir a venda de um ativo pelo seu acionista, para reduzir a tributação sobre o ganho de capital, não ocorreu? Ora, é evidente que não, pois se a pessoa jurídica não auferiu receita ou recebeu qualquer valor por tal alienação, o reconhecimento de tal receita por ela não representaria qualquer informação fidedigna a seus investidores ou credores.

Em outras palavras, o princípio da essência sobre a forma não é uma permissão genérica para que se aplique a interpretação econômica do direito, mas apenas um mecanismo para permitir o registro fidedigno e relevante de informações contábeis.

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, nossa conclusão é a de que a contabilidade IFRS, e suas alterações que antecedem a vigência do artigo 58 da Lei n. 12.793/2014, podem influir na apuração do lucro líquido do qual se parte para a apuração do lucro real. Nesse sentido, o princípio da essência sobre a forma deve, sim, ser aplicado, quando da apuração de tal lucro líquido.

No entanto, tal primado não pode servir de fundamento para atos do Fisco de desconsideração da realidade jurídica em questões que ultrapassam a apuração do lucro líquido. E, em hipótese alguma, pode ser aplicado em situações em que a pessoa jurídica não possui disponibilidade jurídica ou econômica da renda.

7 REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. Tópico VI. In: _____. **Tópicos**. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornhiem. São Paulo: Abril Cultural, 1973. p. 107-108. (Os pensadores).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer I.2 Imposto de Renda; Despesas não dedutíveis pela pessoa jurídica. Seu tratamento como lucros dedutíveis das pessoas jurídicas no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: _____. **Pareceres: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. 1.

_____. **Pareceres: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. v. 3.

A NORMA CONTÁBIL COMO FONTE DE INTERPRETAÇÃO PARA DETERMINAR OS BENEFICIÁRIOS DO ART. 6º DA MP 2.159-70/2001. DA DEPRECIÇÃO INTEGRAL DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA ATIVIDADE RURAL

Edison Aurélio Corazza

Advogado em São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Juiz representante dos Contribuintes na Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT). Vice-presidente do Instituto de Pesquisas Tributárias (IPT).

SUMÁRIO: 1 Introito 2 Da prevalência da essência sobre a forma. Depreciação ou exaustão. Efeitos idênticos, do ponto de vista da essência econômica 3 Do registro dos custos com aquisições e formação da cultura canavieira: da depreciação dos bens respectivos 4 Referências.

RESUMO: Este trabalho tem como tema principal a aplicação da norma contábil como fonte de interpretação para determinar os beneficiários do art. 6º da MP 2.159-70/2001, norma que cria um "privilégio" para as empresas que exercem a atividade rural, uma vantagem fiscal temporal, com descargo no fluxo de caixa, na medida em que essas empresas antecipam, de imediato, para fins fiscais, despesas de depreciação que serão excluídas das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro tributável, sem que isso comprometa o resultado societário.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Princípio da prevalência da essência sobre a forma. Medida Provisória n. 2.159/2001. Atividade rural.

1 INTROITO

A norma do artigo 6º da Medida Provisória n. 2.159, de 24 de agosto de 2001 (originalmente, no art. 7º da MP 1.459, de 21 de maio de 1996), traz um conceito nascido da ciência contábil e que assumiu juridicidade, pela norma vigente, com a Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, que determina a depreciação por quotas (art. 57), estabelecendo:

Art. 6º. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

A norma cria um privilégio para as empresas que exercem a atividade rural, uma vantagem fiscal temporal, com descargo no fluxo de caixa, na medida em que essas empresas antecipam, de imediato, para fins fiscais, despesas de depreciação que serão excluídas das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro tributável, sem que isso comprometa o resultado societário.

Referido benefício fiscal vem sendo debatido no tribunal administrativo federal – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – dado o entendimento das autoridades fiscais de que somente as pessoas jurídicas que exercem unicamente atividade rural teriam legitimidade para gozar do benefício em questão, e que nem toda a cultura agrícola poderia se favorecer dele.

As decisões finais, na última instância administrativa, vêm sendo no sentido de que a as agroindústrias fazem jus ao benefício, mas que a lavoura de cana-de-açúcar não, dado o fato de ela estar sujeita, no entendimento do Fisco, à figura da **exaustão e não ao da depreciação**.

Nos termos da ciência contábil, **depreciação, amortização ou exaustão** é a perda de valor do ativo durante o tempo em que ele vai ser utilizado pela empresa, antes de precisar ser descartado e substituído por um novo; a diferença entre os três diferentes conceitos se dava em função do ativo a ser valorado e, hoje, praticamente eles se unificam na depreciação.

2 DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA. DEPRECIAÇÃO OU EXAUSTÃO. EFEITOS IDÊNTICOS, DO PONTO DE VISTA DA ESSÊNCIA ECONÔMICA

Por meio da Resolução n. 1.055, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), resultante dos entendimentos havidos entre as seguintes entidades: APIMEC Nacional (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), BM&F BOVESPA (Bolsa de Mercadorias, Valores e Futuros), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), e o próprio CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

Participam do CPC a Receita Federal do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil, a Superintendência de Seguros Privados, a Federação Brasileira de Bancos e a Confederação Nacional da Indústria.

Assim, o processo acordado no Brasil é o de o CPC, primeiramente, emitir seu Pronunciamento Técnico, após discussão com as entidades envolvidas e audiência pública: após, tem-se o *órgão público* (CVM, BACEN, SUSEP etc.) ou mesmo privado (CFC etc.) emitindo sua própria resolução acatando e determinando o seguimento desse Pronunciamento do CPC. Assim fica o Pronunciamento transformado em "norma" a ser seguida pelos que estiverem subordinados a tais órgãos. Com isso, a CVM, por exemplo, emite sua Deliberação (como tem feito, desde 1986, com pronunciamentos emitidos pelo IBRACON) aprovando o Pronunciamento do CPC; o próprio CFC emite sua Resolução fazendo o mesmo, idem com o BACEN, a SUSEP etc. (Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos, na obra conhecida nacionalmente como **Manual Fipecafi**, p. 15).

E, nesse contexto, há o Pronunciamento do CPC 29, fundamentado na norma internacional "IAS 41 – *Agriculture*", editada pelo International Accounting Standards Board (IASB), que tem por fim a fixação de procedimentos contábeis relativos aos ativos biológicos e produtos agrícolas. O item 4 desse Pronunciamento Técnico traz uma tabela pontuando ativos biológicos e seus respectivos produtos ("agrícolas" e "resultantes do processamento após a colheita"), referindo-se expressamente, **no ativo biológico PLANTA, à CANA COLHIDA e ao AÇÚCAR e ao ÁLCOOL**, conforme se vê abaixo:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira	Madeira serrada, celulose
Plantas	Algodão, cana colhida, café	Fio de algodão, roupa, açúcar, álcool, café limpo em grão, moído, torrado
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Vídeiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

O item 5 do CPC 29 resolve "atividade agrícola", "produção agrícola" e "ativo biológico", como segue:

- **Ativo biológico** – é um animal e/ou uma planta, vivos.
- **Atividade agrícola** – é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.
- **Produção agrícola** – é o produto colhido de ativo biológico da entidade.

O item 6 ainda alude à atividade agrícola, aduzindo que esta:

[...] compreende uma série de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, **colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações**, floricultura e cultura aquática (incluindo criação de peixes). Certas características comuns existem dentro dessa diversidade:

- (a) capacidade de mudança. Animais e plantas vivos são capazes de transformações biológicas;
- (b) gerenciamento de mudança.

Não há imprecisões quanto à classificação da cana-de-açúcar como um produto agrícola, advindo de uma planta, e que, após sua colheita e processamento, a cana se transformará em um produto novo (cf. item 4 do CPC 29).

Todo o raciocínio se confirma pelo item 44 do CPC 29, que cuida das divulgações, dando exemplos de ativos biológicos:

[...] são os rebanhos de animais mantidos para a produção de carne, rebanhos mantidos para a venda, produção de peixe, **plantações de milho, cana-de-açúcar**, café, soja, laranja e trigo e árvores para produção de madeira.

A cana-de-açúcar é, portanto, um ativo biológico, conforme esclarece a moderna conceituação contábil.

E qual a natureza da perda do valor desses bens, em relação à depreciação e exaustão? Tal ativo deprecia ou exaure?

O Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola – não faz nenhuma vinculação dos ativos biológicos aqui mencionados ao conceito de "exaustão".

Nada obstante as menções dos CPC's temos que o CPC n. 1, que trata da "Redução ao Valor Recuperável de Ativos", menciona por nove vezes o termo exaustão, **sempre na forma composta "depreciação, amortização e exaustão",**

associando-a sempre à depreciação. Nos CPC's n. 16 e n. 27, que tratam de "Estoques" e de "Ativo Imobilizado", respectivamente, **não são encontradas quaisquer referências à palavra "exaustão"**.

Fato inconteste é que os vocábulos *depreciação*, *amortização* e *exaustão* são, inúmeras vezes, utilizados como sinônimos, sem uma atenção excessiva aos princípios dos termos, uma vez que a mera citação a eles pode atingir o objetivo do argumento, sem ser preciso produzir as distinções conceituais existentes entre eles.

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, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma.** (Deliberação CVM 29/1986).

Ou, em outras palavras, **princípio da prevalência da essência sobre a forma**, referido pela Resolução n. 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu art. 1º, § 2º:

[...] na aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade a situações concretas, **a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.**

A razão de ser da contabilidade é assegurar com que os registros contábeis se beirem ao máximo do fato econômico, o que ganha relevância no tema da valoração dos ativos, como se infere do Pronunciamento Técnico do CPC 27:

O método de depreciação utilizado deve refletir o padrão de consumo, pela entidade, dos benefícios econômicos futuros do ativo a que se refere. O método e as premissas que levam ao cálculo da depreciação precisam ser acompanhados ao longo da vida útil do ativo e provocar os necessários ajustes conforme se registra no Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Repassando as disposições da Lei das Sociedades por Ações, ao definir os critérios de avaliação de ativos, mais especificamente seu art. 183, § 2º:

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) **depreciação, quando corresponder à perda do valor** dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou **perda de utilidade** por uso, ação da natureza ou obsolescência;

A alínea "c" desse § 2º cuida da exaustão, aduzindo assim o seu registro:

c) **exaustão, quando corresponder à perda do valor**, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Tanto a depreciação como a exaustão acenam à perda de valores de ativos, independentemente de sua essência; por fim, a perda reconhecida é sobre o ativo imobilizado. No imobilizado estão classificados tanto os direitos cujo objeto são recursos minerais ou florestais ou bens físicos. A contrapartida do registro dessa perda de valor dos ativos é sempre reconhecida no resultado, e, desse ponto de vista, depreciação ou exaustão serão absolutamente iguais.

O art. 6º da Medida Provisória n. 2.159-70, de 2001, ao permitir a apropriação imediata e integral, no próprio ano de sua aquisição, dos bens do ativo imobilizado aplicados na produção, buscou criar incentivo à atividade rural mediante antecipação da apropriação dos encargos correspondentes à sua perda de valor. A motivação da lei foi incentivar investimentos aplicados na atividade rural. **Não pretendeu, a lei, distinguir entre bens do ativo imobilizado sujeitos à amortização ou à exaustão. Não importa a denominação contábil dada à apropriação das despesas efetuadas com os investimentos incentivados – se depreciação, ou exaustão – mas sim a efetiva realização do investimento destinado à atividade que se deseja fomentar.**

3 DO REGISTRO DOS CUSTOS COM AQUISIÇÕES E FORMAÇÃO DA CULTURA CANAVIEIRA: DA DEPRECIAÇÃO DOS BENS RESPECTIVOS

A lavoura canvieira se sujeita, sim, à depreciação, de forma que mesmo dentro de uma literalidade perversa, estaria a agroindústria ou o produtor rural pessoa jurídica amparados pelo Direito a se beneficiar da depreciação incentivada.

O registro dos custos com a formação da cultura canvieira começa a se esquadriar na Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), sendo certo que a pessoa jurídica deverá registrar no ativo imobilizado os direitos representados por bens destinados à manutenção de suas atividades (art. 179, IV).

O Pronunciamento VII do IBRACON assevera que "Classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, **cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano** e que não estejam destinados à venda ou a transformação em numerário". (Princípios Contábeis, IBRACON, 2. ed., Editora Atlas, p. 87).

A lavoura da cana-de-açúcar se estende por duração superior a um ano, atingindo, dependendo do caso, até cinco anos ou mais, devendo, portanto, ser classificada no ativo permanente (não circulante, na redação dada pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009).

Quanto à escrituração periódica da **diminuição** do valor do ativo imobilizado, o art. 183, § 2º, da Lei das Sociedades por Ações impõe que se dê nas contas:

- a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
[...]
- c) **exaustão**, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, **de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais**, ou bens aplicados nessa exploração.

Os bens sujeitos à depreciação perdem seu valor econômico por força de desgaste de uso, de seu emprego na atividade social, enquanto aqueles sujeitos à exaustão são bens que se esgotam com o curso do tempo, por força da exploração humana, perdendo suas características físicas e, assim, requerendo investimentos menores para sua exploração. **Embora ambos reflitam a perda da vida útil econômica do bem, no primeiro caso não há o desaparecimento físico do bem, diferentemente da segunda hipótese.**

No caso da lavoura da cana-de-açúcar, os sucessivos cortes da planta não a extinguem; **ela não desaparece**; ela permanece viva, ainda que eventualmente invisível aos olhos, se recentemente cortada, sob a terra. **A lavoura se deprecia**, por perder seu valor corte a corte.

Durante toda a existência da lavoura, a cana plantada subsiste, invariavelmente, com sua touceira, ainda que eventualmente margeie-se a lavoura sem a ver, já que a cana está fincada e enterrada sob a terra. O que se cortou, na verdade, foi o colmo; a cana, lá permanece viva, com sua touceira/soqueira enraizada na terra, pronta para crescer novamente.

A lavoura de cana-de-açúcar, enquanto formada, safra a safra, permanece o tempo todo na terra – diferentemente do que ocorre com a exploração econômica de uma floresta, em que as árvores são cortadas e mortas, para plantação de outras, se for o caso (aqui, sim, caso de exaustão). **A cana-de-açúcar permanece viva, com suas raízes, corte após corte da planta, da mesma forma que uma árvore permanece viva após cada colheita de frutos e podas.**

O art. 307 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999) é claro ao determinar que **“podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal”**. Este é o caso da cultura canavieira, em que os cortes provocam o desgaste das touceiras/soqueiras, **que permanecem intocadas subterraneamente.**

Contrariamente à exaustão, tem-se que o art. 183, § 2º, “c”, da Lei n. 6.404/1976 determina que serão computadas quotas de exaustão ao ativo imobilizado, “quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração”. **A lei restringe a exaustão para custos relacionados, exclusivamente, a recursos minerais e florestais, sem reportá-la à formação de lavouras agrícolas, sendo ilegítima a exigência de exaustão fora das hipóteses veiculadas no mencionado dispositivo.**

Não há como cotejar cana-de-açúcar com florestas. Esta alegoria é absolutamente injustificável. A lei societária determina a contabilização como exaustão da diminuição de jazidas e **florestas** ativadas. Jazidas e florestas, uma vez exploradas, se exaurem, se esgotam, desaparecem do mundo em que vivemos.

O corte de árvores em florestas alude à exploração destas de forma que elas são erradicadas do terreno em que foram plantadas. Arranca-se a árvore, devendo haver novo plantio e cultivo da cultura para nova exploração: **a árvore morre**. Como visto, tal não se dá na cultura da cana-de-açúcar, que se deprecia até o último corte financeiramente viável da planta.

Floresta define-se como a **vasta extensão de terra coberta por árvores de grande porte que, pelo seu grande valor econômico e ecológico, é protegida legalmente.**

Floresta, pois, (i) é coletivo de árvores; (ii) não de árvores quaisquer, mas de grande porte; (iii) que possui grande valor econômico e ecológico; (iv) e é protegida legalmente.

Diversamente, (i) cana-de-açúcar **não** é árvore; (ii) **não** é de grande porte; e, (iii) seu valor econômico e ecológico é o mesmo de qualquer planta, salvo seus

resultados, dentre os quais o álcool carburante, que é um combustível verde a ser **protegido e INCENTIVADO** por lei.

Assim, a cultura da cana subsume-se ao ativo apresentado na hipótese do art. 6º da Medida Provisória n. 2.159-70/2001, já transcrito, que permite a depreciação incentivada, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade.

4 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Medida Provisória n. 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2159-70.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 29, de 7 de agosto de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG29\(R2\).pdf](https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/NBCTG29(R2).pdf)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 27, de 26 de julho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2013.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2019.

IBRACON. **Princípios Contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

O PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA OU PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (13. ed., Atlas, 2018). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

SUMÁRIO: 1 Fundamento de validade 2 O mandamento nuclear do princípio 3 A concretização do princípio 4 Função de bloqueio e diretriz interpretativa 5 O princípio na história do direito contábil 6 Destinatários 7 Limitações 8 Hipóteses de aplicação 9 Conclusões 10 Referências.

RESUMO: Este estudo aborda a questão da prevalência da substância sobre a forma nas demonstrações contábeis, tendo em conta que, com a adoção das normas internacionais de contabilidade, acolheu-se o princípio da substância econômica e, como consequência, renovou-se a força normativa do art. 177 da Lei n. 6.404/1976, colocando-a (na parte que trata das normas contábeis) num novo contexto. Embora a substância econômica tenha o *status* de princípio geral de contabilidade aceito, seu espectro é muito mais abrangente que a ideia de "prevalência" de uma coisa sobre outra; trata-se, sobretudo, de ser ele um instrumento de "qualificação" dos fatos.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Princípio da substância econômica. Demonstrações contábeis.

1 FUNDAMENTO DE VALIDADE

Com a instauração do processo de recepção, pelo ordenamento contábil brasileiro, das normas internacionais de contabilidade, abriram-se as portas para a acolhida, em caráter definitivo e acima de dúvida razoável, do princípio da substância econômica como norma fundamental, e, por isso, de elevada importância sistemática para a formulação em abstrato de outras normas e para a aplicação das regras publicadas em vigor. Esse princípio foi ostensivamente mencionado pelo Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1), que aprovou a Estrutura Conceitual das normas brasileiras de contabilidade; no Prefácio do documento está dito que: "a representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode

resultar em *representação fidedigna* das demonstrações contábeis. No mesmo ato normativo, o enunciado do item 4.6 é claro ao declarar que: "ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal". Na primeira versão do Pronunciamento CPC 00, editada em 2008, o item 35 era claro ao estipular que: "para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal". A Lei n. 6.404/1976 não faz menção explícita a ele, mas o acolhe – sem dúvida alguma – quando determina a observância dos "princípios de contabilidade geralmente aceitos" (art. 177).

Logo, é razoável supor que o princípio da substância econômica encontra fundamento de validade na lei societária e em todos os Pronunciamentos Técnicos já divulgados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e que foram adotados pelos diversos órgãos públicos dotados de competência legal para estabelecer normas sobre contabilidade e auditoria. A imperatividade do princípio é notória na medida em que ele serve de guia para formulação em abstrato de novos pronunciamentos, interpretações e orientações que visam – todos – a levar à produção de informação útil e fidedigna, que é o propósito geral das normas contábeis e do próprio princípio em particular.

2 O MANDAMENTO NUCLEAR DO PRINCÍPIO

O âmbito de aplicação de todo princípio é predeterminado em função de sua finalidade. Todo princípio que contém matéria normativa tem abrangência geral, ou seja, estabelece diretrizes gerais e teleológicas para a formulação e aplicação de regras que dispõem sobre comportamentos (ações ou omissões) devidos, isto é, estabelecem o que é obrigatório, proibido ou permitido. O princípio contábil da substância econômica tem essa característica geral ou abrangente na medida em que constitui um instrumento a serviço da representação fidedigna e útil dos fluxos de caixa de uma entidade e impregna cada regra editada para lhe dar concretude.

O "coração" do princípio, na minha modesta opinião, está no texto do item 4.6 da Estrutura Conceitual, que é claro ao determinar que: "ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal". Considero que o mandamento principal é a busca da

essência subjacente da realidade econômica de todos os fatos contábeis de qualquer natureza que estejam ou não lastreados em formas ou documentos jurídicos. Por essa perspectiva, o princípio constitui diretriz indeclinável para a consideração econômica de todos os fatos contábeis, e, por isso, ele não incide (produz efeitos) apenas e tão somente por ocasião da qualificação de fatos declarados em documentos jurídicos nos quais existam suspeitas de que mascaram operações com consequências econômicas distintas das declaradas pelas partes. Portanto, o princípio não existe para servir de critério de escolha ou preferência entre abordagens distintas (econômicas e jurídicas). Nessa perspectiva, portanto, a noção de "prevalência" é acidental e secundária, de modo que o intérprete e aplicador das normas deve procurar a fenomenalidade econômica para traduzi-la em palavras e números, com diz o item QC12 da Estrutura Conceitual. Essa procura é mandatória e deve ser perseguida diante de quaisquer fatos e durante todo o percurso do processo contábil¹.

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

1. Considero que o processo contábil é formado por seis fases interdependentes entre si: (a) qualificação dos fatos; (b) reconhecimento; (c) mensuração; (d) evidenciação, (e) certificação independente; e (f) divulgação.

validade e indicar o norte a ser seguido. Isso significa dizer que o princípio não se aplica apenas para determinar escolhas diante de fatos concretos; o seu papel é muito mais abrangente e grande é a sua importância para o sistema de normas contábeis vigentes na medida em que ele se atomiza em cada norma contábil, desde a formulação em abstrato até a aplicação em casos concretos.

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

3 A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO

Em razão do evidente caráter fundamental, e, por isso, abrangente, do princípio, cada regra deve servir de instrumento de sua concretização. Toda regra sobre reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais e respectivas variações, sob a forma de receitas e despesas ou resultados abrangentes, só justifica a sua própria existência e utilidade se estiver a serviço da concretude do princípio, ou seja, as regras veiculam as condições de aplicação do princípio em cada caso e durante todas as fases do processo contábil.

O princípio da substância econômica desempenha pelo menos dois importantes papéis no ordenamento contábil; em primeiro lugar, ele constitui diretriz dirigida ao legislador quando da formulação abstrata das normas contábeis; e, em segundo lugar, é um mandamento que deve ser observado quando da aplicação das normas e da interpretação e mensuração dos fatos que afetam o patrimônio da entidade. Esses dois papéis servem a um propósito geral que consiste em fazer com que todas as informações contidas nas demonstrações contábeis, sob a perspectiva econômica dos fenômenos capturados pela contabilidade e os que entram na composição das demonstrações financeiras, forneçam uma imagem apropriada e fidedigna das informações divulgadas sobre a estrutura patrimonial, dos fluxos de caixa e dos prognósticos sobre a continuidade e sustentabilidade da empresa ou da atividade explorada pela entidade. Essa finalidade de que, na verdade, constitui a função institucional do princípio, foi solenemente enunciada no Prefácio da Estrutura Conceitual no qual está dito que "a representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em *representação fidedigna*" das demonstrações contábeis. O princípio, portanto, é um farol que ilumina o intérprete em todas as fases do processo contábil.

As demonstrações contábeis não são meras peças contábeis, elas veiculam informações de variada natureza sobre o passado, o presente e o futuro da entidade sob o enfoque estritamente econômico. Logo, o processo de qualificação de fatos, de registro, de mensuração, e de evidencição, deve adotar métricas e abordagens econômicas que serão traduzidas em números e palavras: assim, por exemplo, as notas explicativas e as análises dos dirigentes sobre os resultados e perspectivas de crescimento da empresa devem ser comunicadas em linguagem econômica – a única que “faz sentido” para os usuários. Enfim, as demonstrações contábeis são elaboradas por força de regras jurídicas, mas são constituídas por informações de caráter estritamente econômico.

4 FUNÇÃO DE BLOQUEIO E DIRETRIZ INTERPRETATIVA

O princípio funciona como regra de bloqueio e como diretriz para interpretação de todas as normas contábeis. No primeiro caso, ele visa a evitar efeitos contrários aos perseguidos pelas normas contábeis em geral; em outras palavras, ele bloqueia qualquer regra ou interpretação que não esteja a serviço da geração de informação contábil-financeira útil, assim considerada aquela que possa ser relevante em cada caso, que seja idônea para representar com fidedignidade fenômenos econômicos. De outra parte, o princípio constitui uma diretriz para interpretação e aplicação de todas as regras vigentes, de modo que, para obedecer-lhe, o intérprete assume um duplo dever. Em primeiro lugar, deve ignorar ou desconsiderar os efeitos jurídicos de certos fatos contábeis para qualificá-los e mensurá-los de acordo com o conteúdo econômico subjacente, e, em segundo lugar, deve utilizar critérios econômicos para balizar suas decisões sobre o registro e a mensuração de fatos contábeis. Logo, parece certo que o processo de qualificação dos fatos segundo a essência econômica não visa apenas e tão somente a corrigir erro voluntário ou intencional mascarado ou encoberto por formas jurídicas; o propósito do mandamento é evitar que sejam desconsiderados os efeitos econômicos atuais e futuros dos fatos contábeis contemplados nos demonstrativos contábeis e nas Notas Explicativas. O objetivo final do princípio, e, de resto, de todas as demais normas vigentes, é contribuir para que toda informação contábil que vier a ser divulgada apresente uma visão fidedigna da situação patrimonial da entidade e o resultado obtido em cada período, de modo a evidenciar bases para que os destinatários possam fazer juízos sobre a sustentabilidade e o potencial de crescimento e valorização da empresa explorada pela entidade.

A consideração econômica dos fatos contábeis é um pressuposto indeclinável de todas as normas contábeis, isto é, elas foram formuladas para levar à geração de

informação útil que represente adequadamente (como uma imagem fiel ou *true and fair view*) os fenômenos econômicos que afetaram a entidade em determinado período e que produzirão efeitos futuros. A representação de fenômenos econômicos como diretriz das normas contábeis é confirmada pelo item 09 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) ao afirmar que as informações contidas nas demonstrações financeiras, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração, a despeito dos riscos e incertezas inerentes a quaisquer fenômenos econômicos. Se as normas são instrumentos a serviço da representação adequada sob uma perspectiva econômica, parece razoável que os fatos contábeis sejam mensurados de acordo com a substância econômica subjacente em qualquer hipótese, e, portanto, não somente quando os efeitos produzidos por documentos jurídicos devam ser reinterpretados, requalificados sob o aspecto qualitativo e redimensionados sob o aspecto quantitativo.

O modelo normativo erigido para dar efetividade ao princípio da substância econômica com caráter prospectivo exige a adoção de diversos critérios de mensuração que levem em conta as diferentes funções dos elementos patrimoniais ativos e passivos para a geração de fluxos de caixa, e, por isso, surgem métricas como: o "valor justo", o "valor recuperável", o "valor presente" etc. O ato normativo que trata do valor recuperável de ativos é o melhor exemplo da consideração econômica dos fatos. O Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) veicula uma ordem endereçada a cada entidade para que tome todas as medidas necessárias para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação, com exceção dos que são mensurados com base no valor justo e outros critérios previstos nas normas vigentes. Logo, não importa o valor de aquisição declarado nos documentos de aquisição de bens e direitos; como regra geral, para a contabilidade, interessam apenas os valores relativos aos benefícios econômicos embutidos em cada um dos elementos patrimoniais.

A representação fidedigna de fenomenalidades sob o prisma econômico é tão importante e séria que o item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) ordena que – em circunstâncias especialíssimas – a entidade deve recusar-se a aplicar as normas vigentes se vier a constatar que elas levam a uma visão distorcida e inútil das representações.

5 O PRINCÍPIO NA HISTÓRIA DO DIREITO CONTÁBIL

O princípio da substância teve sua importância obnubilada – ao longo do tempo – por uma visão parcial do fenômeno que o reduz a um critério de decisão em casos nos quais haja suspeitas de que as formas jurídicas distorcem a significação qualitativa e quantitativa de atos e negócios realizados por uma entidade. A história do princípio tem sido contada por esse enfoque que, convenhamos, reduz a importância ou amesquinha o princípio.

Pelos registros aos quais tive acesso, no Brasil, uma das primeiras referências ao mandamento segundo o qual a essência deve prevalecer sobre a forma foi feita em 1986, quando foi editado um pronunciamento do IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores –, com o título “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”, que foi adotado pela Deliberação CVM n. 29, de 05 de fevereiro de 1986, e vigorou até 2008. A referência a esse princípio foi feita também no texto da Resolução CFC 750/1993, modificada pela Resolução CFC 1.282/2010, que tem a seguinte redação²: “Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais”. O texto do pronunciamento editado pelo IBRACON e acima mencionado diz que a contabilidade “deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma”. Para ilustrar, o documento diz que “um contrato pode, juridicamente, estar dando a forma de arrendamento a uma transação, mas a análise da realidade evidencia tratar-se, na prática, de uma operação de compra e venda financiada. Assim, consciente do conflito essência/forma, a Contabilidade fica com a primeira”.

A CVM editou a Nota Explicativa à Instrução CVM n. 58/1986, na qual declara que “de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e com os próprios objetivos das demonstrações financeiras, deve a essência sempre prevalecer à forma quando ambas não são coincidentes”. Em 1994, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no item 1.4 da Resolução n. 774, afirmou ser comum a ocorrência de “situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados”. Ainda de acordo com o citado preceito, em tais circunstâncias, “deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância (essência) das transações”³. O tema voltou a ser tratado no texto do item 35 do capítulo 1.8 do OFÍCIO-CIRCULAR/CVM SNC/SEP N. 01/2005, de

-
2. Essa Resolução foi revogada a partir de 1º de janeiro de 2017, tendo sido substituída pela NBC TSP Estrutura Conceitual.
 3. Essa norma foi revogada pela Resolução CFC n. 1.282/2010.

25 de fevereiro de 2005, em que está dito: "para que a informação represente fielmente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua essência ou substância e a sua realidade econômica, e não meramente sua forma legal".

Com o advento da Resolução CFC n. 1.374, de 08 de dezembro de 2011, que adotou – na íntegra – o Pronunciamento CPC 00 (R1), dissiparam-se as dúvidas sobre a adoção do princípio da primazia da essência sobre a forma. Em 22 de setembro de 2011, a CVM editou o Parecer de Orientação n. 37, no qual se lê: "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".

As normas constantes do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) e dos demais Pronunciamentos editados pelo CPC tendem a diminuir as incompreensões e as resistências para aplicação do referido princípio. Antes do advento das normas internacionais, a aplicação desse princípio nunca foi tranquila porque não eram convincentes as explicações dadas pelos órgãos dotados de competência normativa para editar normas contábeis, como é a CVM. Um exemplo de explicação obscura consta do OFÍCIO-CIRCULAR/ CVM SNC/SEP N. 01/2005, de 25 de fevereiro de 2005, no qual o órgão emissor tenta justificar a validade do desprezo à forma a partir de uma situação hipotética, dizendo:

Por exemplo, uma entidade poderia vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indicasse a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a gozar dos futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria fielmente a transação efetuada (se na verdade houve uma transação).

No Parecer de Orientação n. 37, de 22 de setembro de 2011, a CVM reproduz o mesmo texto, mas acrescenta um dado diferente, que é a existência – na situação hipotética – do compromisso da futura recompra do mesmo bem "por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado".

Esses exemplos não são esclarecedores porque, se houve um negócio jurídico denominado "venda" é de se supor que o vendedor perdeu a propriedade de um bem, mas ganhou a de outro; isto é, que recebeu dinheiro ou outra espécie de bem como contrapartida, de modo que houve uma mutação patrimonial que

não pode, em princípio, ser ignorada pela contabilidade, que não pode exigir o registro de uma obrigação que não existe, ou seja, que não implicará a saída futura de recursos controlados pela entidade que sejam capazes de gerar benefícios econômicos. De outra parte, se, ato contínuo à venda, for celebrado um negócio jurídico que permita o uso do bem anteriormente vendido, isto não significa a nulidade ou inexistência do primeiro negócio que, como visto, proporcionou ao vendedor outro bem que se integrou ao seu patrimônio em substituição ao que foi vendido. Logo, a contabilidade deveria registrar também esse segundo fato, que é a aquisição do bem em comodato ou locação em razão do caráter oneroso ou não revelado pelos fatos. Enfim, uma interpretação razoável indica que seriam registrados os efeitos de cada um dos fatos, sem qualquer necessidade de desconsideração de um deles. Portanto, simplesmente ignorar a venda nunca pareceu uma solução correta, a menos que as declarações não fossem sinceras.

Havia outro problema neste exemplo para o qual não era possível encontrar uma solução que pudesse justificar a sua utilidade: a ação dos administradores em negócios concretos e no exercício de seus poderes legais e estatutários. Afinal, não é crível supor que a administração da sociedade vendedora do bem tenha tomado uma decisão de vendê-lo, de transferir a propriedade e pagar os tributos incidentes sobre a venda, e, ato contínuo, essa mesma administração venha a negar a justeza e a eficácia do seu próprio ato para fins contábeis. Nunca me pareceu aceitável (racionalmente justificável) que um diretor que intervenha no negócio permita que a contabilidade registre outro negócio ou deixe de registrar o negócio efetivamente realizado em que ele interveio de boa-fé e com base em poderes reconhecidos. O administrador, que é o responsável legal pelas cifras das demonstrações financeiras, fica, em tais circunstâncias, na incômoda situação de ter de negar o que fez e desmentir os documentos que assinou com base nos poderes legais outorgados pela ordem jurídica. Portanto, se da aplicação do princípio se chegou à conclusão de que há uma "venda inexistente", todos poderiam presumir que os administradores são insanos ou que sempre agem de má-fé. Logo, se um diretor celebra um negócio válido com terceiros (os exemplos mencionam "terceiros"), não é razoável supor que ele não venha a produzir, no patrimônio de entidade, os efeitos desejados com sua realização.

Essas querelas eram alimentadas, também, pela ausência de uma norma que impusesse a adoção do princípio e que estabelecesse regras minimamente racionais para identificação dos fatos em que devesse prevalecer a essência sobre a forma. O advento das normas internacionais tende a eliminar discussões em torno da legalidade do mandamento; com efeito, o princípio foi incorporado pela ordem jurídica quando adentrou o campo fático de uma norma que contém um

mandamento de adoção compulsória. A despeito de haver norma determinando a sua adoção, permanece a incerteza acerca da consistência dos fatos suscetíveis de estabelecer a desconsideração das formas jurídicas. Parte significativa dos problemas decorrentes da existência dessa incerteza pode ser resolvida pela aplicação dos Pronunciamentos do CPC; essa solução tende a eliminar o espaço para julgamento profissional, de modo que não seria necessário se preocupar com a questão, pois os problemas seriam resolvidos pelo legislador – no caso, o CPC.

O pequeno histórico legislativo apresentado mostra que a aceitação do princípio nunca foi tranquila entre nós, e, por essa razão, teve de ser reafirmado reiteradas vezes ao longo do tempo. Essa resistência pode ser explicada pelo fato de que os responsáveis pela aplicação prática nunca se sentiram à vontade para exercer o papel de juizes sobre a adequação ou inadequação das formas jurídicas e seus efeitos, tendo em vista que a aplicação do mandamento implica fazer com que os administradores – que são também destinatários das normas contábeis – neguem a eficácia dos seus próprios atos. Essas resistências e dificuldades tendem a diminuir a partir do momento em que houver a compreensão do alcance do princípio como diretriz para que os fenômenos registrados pela contabilidade sejam considerados sob a perspectiva econômica em qualquer circunstância e não apenas quando houver a necessidade de corrigir fatos mascarados por formas jurídicas. Nesse processo de acolhida do princípio, a Estrutura Conceitual Básica tem um papel fundamental na medida em que, a partir de seu advento, ficou claro que a contabilidade tem compromisso com os aspectos econômicos das operações realizadas pela entidade e estes podem diferir dos aspectos jurídicos. Essa compreensão revela, ademais, que a contabilidade pode existir e cumprir o seu papel sem desmerecer os aspectos jurídicos dos negócios; afinal, a busca da fenomenalidade econômica é resultado de uma política jurídica determinada a partir das diferentes finalidades que cumprem as normas contábeis das demais normas postas no ordenamento jurídico.

6 DESTINATÁRIOS

O princípio da substância econômica tem vários destinatários. Em razão do caráter fundamental do princípio, os legisladores ficam obrigados a formular normas contábeis que sejam tecnicamente idôneas para que, quando aplicadas, possam atender, da melhor maneira possível, a finalidade institucional do princípio, que é a produção de informação útil e fidedigna para os usuários. Portanto, todas as normas contábeis devem ser editadas em consonância com o referido princípio, de modo que os diversos atos normativos já editados ou que

vierem a ser editados futuramente devam servir de instrumento ou caminho para que isso seja possível. Essa assertiva pode ser corroborada pelo enunciado do item 15 do Pronunciamento CPC 26 (R1) que dispõe: "presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação adequada".

O princípio tem como destinatários os que interpretam e aplicam as normas contábeis, como os contabilistas (inclusive os auditores) e os dirigentes das entidades, que são os responsáveis legais pela formação e divulgação de demonstrações contábeis. Como ponto de partida, os intérpretes devem considerar que os Pronunciamentos Técnicos já tratam da requalificação de certos fatos segundo a realidade econômica; por isso, se forem observados os preceitos contidos nos mencionados documentos normativos, eles estarão agindo de acordo com o princípio. Pode ocorrer, no entanto, que surjam situações não cogitadas pelos Pronunciamentos; em tais circunstâncias, há uma lacuna que deve ser resolvida a partir de julgamentos profissionais que levem em conta o fato de que a eventual superação das formas jurídicas deve ser justificada e que essa justificação só é adequada e válida se tiver por propósito atender ao mandamento segundo o qual a contabilidade deve produzir a representação econômica fidedigna dos fatos contábeis que afetam a entidade em determinado período. Em qualquer caso, o princípio que deve ser observado durante todo o percurso do processo contábil, desde a qualificação dos fatos contábeis diante das normas vigentes até a divulgação das informações. Como decorrência da observância do referido princípio, o intérprete contábil assume o dever de considerar todos os fatos contábeis de acordo com o conteúdo econômico subjacente.

É necessário ter cuidado na aplicação dos atos normativos. O texto do item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) diz que a aplicação prática das regras contidas nos Pronunciamentos, Interpretações ou Orientações deve ser objeto de avaliação crítica pela própria entidade, que fica impedida de adotar e aplicar as regras neles contidas se – comprovadamente e acima de dúvida razoável – elas vierem a conduzir a uma apresentação enganosa ou distorcida da realidade que se propõem a representar. Essa situação é normalmente rotulada como hipótese em que há *true and fair view override*. O mandamento exige a adoção de julgamento profissional, de modo que a entidade deve adotar procedimentos de análise crítica das informações antes de divulgá-las, de modo a corrigir ou eliminar eventuais efeitos nefastos decorrentes de interpretações meramente literais que, em situações especialíssimas, levem a entidade a subverter o propósito institu-

cional (a razão de ser) das normas contábeis, que é a apresentação de informação fidedigna de fenômenos econômicos.

O modelo normativo baseado na consideração da substância econômica dos fatos contábeis produz efeitos na esfera jurídica dos acionistas, que recebem dividendos apurados com base nas demonstrações financeiras que eles próprios aprovam. A Lei n. 6.404/1976 sofreu modificações que tornaram os seus preceitos compatíveis com as normas internacionais, de modo que os acionistas – em princípio – não têm direito de receber dividendos calculados com base em outros critérios, exceto em relação à matéria que, porventura, vier a contrariar os mandamentos normativos nela contidos.

7 LIMITAÇÕES

Há dúvidas sobre se as normas contábeis adotam critérios econômicos de qualificação e valorização de fatos contábeis de modo ilimitado. A aplicação prática do princípio não é suficiente para determinar a substituição das peças contábeis por demonstrativos e relatórios sobre a viabilidade econômica da entidade ou o seu próprio valor justo ou de mercado⁴. A esse propósito cabe referir que o item OB7 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) diz, claramente, que as demonstrações financeiras comuns não têm a finalidade de chegar ao valor da entidade que reporta a informação, ou seja, elas apenas fornecem informação para auxiliar investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, a estimarem o valor da entidade que reporta a informação.

8 HIPÓTESES DE APLICAÇÃO

A Estrutura Conceitual Básica considera que a adoção do princípio é o único caminho para produzir informação contábil fidedigna e útil. Para atender a esse propósito, diversos preceitos foram inseridos em Pronunciamentos Técnicos, como é o caso do item 18 do CPC 39, que dispõe sobre o registro e mensuração dos denominados “instrumentos híbridos” de capital e dívida. Como regra geral, esses instrumentos são títulos derivados de negócios jurídicos celebrados com

4. IUDÍCIBUS, Sérgio. Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 466. Diz o autor: “Se a essência econômica de uma determinada transação é a que deve ter sempre preferência, na contabilização, nada mais apropriado que seja realizada através de um valor, no sentido econômico. O que de mais econômico existe que o mercado? Logo, se o valor justo é, essencialmente, valor de mercado, há um estreito relacionamento entre os conceitos”.

a finalidade de captar recursos no mercado de capitais ou em operações de caráter privado. São chamados híbridos porque podem ser configurados como títulos de participação (como são as ações), e, ao mesmo tempo, podem render juros que são próprios das operações de crédito, como são os demais valores mobiliários. Como exemplo desses títulos, as ações preferenciais resgatáveis, que são emitidas com prazo determinado de resgate, de modo que – na essência – o acionista investidor é um mero prestador de capital. O preceito normativo tem a seguinte redação:

18. A essência de um instrumento financeiro, em vez de sua forma jurídica, rege sua classificação no balanço patrimonial da entidade. Essência e forma legal são comumente consistentes, mas nem sempre. Alguns instrumentos financeiros assumem a forma legal de patrimônio líquido, mas são passivos em sua essência e outros podem combinar características associadas a instrumentos patrimoniais e características associadas a passivos financeiros.

A norma contábil determina que, em certas circunstâncias, ações de companhias abertas devem ser registradas – pelo emissor – como uma obrigação, e, portanto, fora do patrimônio líquido. Essa qualificação feita pela própria norma contábil leva em consideração a finalidade das emissões de ações resgatáveis, que é a obtenção de recursos financeiros sob a forma de empréstimos atípicos.

Em igual sentido, o Pronunciamento CPC 06 (R2), que dispõe sobre o registro e mensuração de mutações patrimoniais decorrentes de contratos de arrendamento mercantil, é feito com base no princípio da prevalência da essência. De acordo com o item 63: "O fato de o arrendamento ser arrendamento financeiro ou arrendamento operacional depende da essência da transação, em vez da forma do contrato". Na versão anterior (R1), o item 21 dizia: "As transações e outros eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua essência e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de arrendamento mercantil seja a de que o arrendatário possa não adquirir a propriedade legal do ativo arrendado, no caso dos arrendamentos mercantis financeiros, a essência e a realidade financeira são tais que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado durante a maior parte da sua vida econômica em troca da obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início do arrendamento mercantil, do valor justo do ativo e do respectivo encargo financeiro". As normas do Pronunciamento CPC 06 (na primeira versão e na versão atualizada) já foram formuladas levando em consideração a "essência e realidade financeira", de modo que não há espaço para o intérprete fazer juízo de valor.

9 CONCLUSÕES

Pelas considerações anteriores parece claro que o movimento de adoção das normas internacionais acolheu o princípio da substância econômica e, como consequência, renovou a força normativa do art. 177 da Lei n. 6.404/1976 e a colocou (na parte que trata das normas contábeis) num novo contexto, e isso permitiu dar efetividade a uma norma que estava em estado de anemia em razão da ausência de eficácia normativa desde sua edição. Esse processo de tonificação da eficácia de uma norma não é incomum, mas confirma o adágio segundo o qual o texto não corresponde à norma (o mandamento que proíbe, autoriza ou obriga); assim, o texto velho permitiu tornar efetiva uma norma que estava adormecida em razão da reiterada resistência dos intérpretes. Como consequência, a substância econômica passou a ter o *status* de princípio geral de contabilidade aceito – finalmente. O seu espectro, no entanto, é muito mais abrangente que a ideia de “prevalência” de uma coisa sobre outra; ele é isso e muito mais. É que as normas contábeis não visam a pesquisar ou determinar as condições de validade dos negócios que afetam o patrimônio da entidade. Elas são aplicáveis independentemente da validade dos atos, porquanto o propósito de sua existência é estabelecer critérios a serem observados para que a informação contábil eventualmente divulgada seja fidedigna sob a ótica econômica. A finalidade do princípio, portanto, não é cuidar da lisura dos negócios; ele é instrumento para qualificação de fatos, e, por isso, deve o aplicador das normas contábeis privilegiar o substrato econômico, que pode estar obscurecido pelas declarações contidas nos documentos que instrumentalizam ou formalizam os atos ou negócios jurídicos. O seu objetivo é fazer com que os responsáveis pela produção e divulgação das demonstrações financeiras e das informações contábeis forneçam aos destinatários delas um conjunto coerente e completo de informações que sejam capazes de permitir a formulação de cenários e de projeções para fins de decisão. Esses cenários são mostrados e imaginados sob uma perspectiva econômica em que números e palavras expressam um quadro fidedigno sobre fluxos de caixa passados e futuros.

10 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 19 jul. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 00, de 2 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2019.

_____. **CPC n. 01, de 6 de agosto de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2019.

_____. **CPC n. 06, de 6 de outubro de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533_CPC_06_\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533_CPC_06_(R2).pdf)>. Acesso em: 19 jul. 2019.

_____. **CPC n. 26, de 2 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2019.

_____. **CPC n. 39, de 2 de outubro de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/410_CPC_39_rev%2013.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2019.

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

OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL: O IRREDENTISMO DO DIREITO TRIBUTÁRIO DIANTE DA “NOVA CONTABILIDADE”

Heron Charneski

Advogado e Contador. Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

Tiago Rios Coster

Advogado. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Arrendamento para o direito e para a “nova contabilidade” 3 Autonomia ou sobreposição do direito tributário 4 O tratamento tributário do arrendamento mercantil e a neutralização das novas regras contábeis para fins dos tributos federais sobre a renda e sobre a receita 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O presente estudo busca determinar se o tratamento contábil conferido pela contabilidade às operações de arrendamento mercantil, especialmente a partir do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) e do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), possui reflexos na apuração do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS. Analisa-se de que forma a contabilidade e o direito tratam as operações de arrendamento mercantil. Conclui-se que o direito tributário não se afastou do tratamento previsto originalmente pela Lei 6.099 para essas operações e que, especificamente quanto ao CPC 06 (R2), o tratamento contábil foi integralmente neutralizado pela legislação tributária, seja por força dos arts. 46 a 49 da Lei n. 12.973/2014, seja por força da regra de neutralidade estatuida no art. 58 da Lei n. 12.973/2014, na sua acepção de mecanismo garantidor de segurança jurídico-tributária formal às complexas inovações da “nova contabilidade”.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Arrendamento mercantil.

1 INTRODUÇÃO

Em parecer publicado em 1987, amiúde e necessariamente considerado nas discussões sobre direito e contabilidade, Fábio Konder Comparato descrevia com

candente ironia o processo de “libertação” da contabilidade dos vínculos jurídicos¹. Chamava a atenção do parecerista a existência de um movimento reivindicatório de independização da contabilidade, iniciado nos Estados Unidos e em curso àquela altura no Brasil junto a entidades representativas de contadores e auditores e a órgãos públicos como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Para o autor, o princípio da “prevalência da substância sobre a forma”, máxima expressão do movimento e de uma “doutrina subversiva”, colheria um afastamento das qualificações jurídicas diante da realidade econômica, como que a substituir o direito e a legalidade pela técnica profissional. Ao tratar do instituto do arrendamento mercantil como um negócio jurídico complexo, cuja causa consistia na alternativa deixada à escolha do arrendatário entre adquirir ou não o bem arrendado, Comparato reputava ilegal e abusivo o registro contábil de bens arrendados no ativo imobilizado da arrendatária, uma vez que juridicamente a sua propriedade permanece com a arrendadora até o final do contrato.

É um exercício curioso imaginar o tamanho da surpresa que teria o autor ao se deparar com o processo de convergência das regras brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais (o “padrão IAS/IFRS”²), capitaneado pela Lei n. 11.638, de 2007, e – no que ora importa ao objeto do presente estudo –, mais especificamente a partir de 1º de janeiro de 2019, com o início de vigência da nova disciplina contábil das operações de arrendamento mercantil. Trata-se do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), aprovado pela Deliberação CVM n. 787/2017 e NBC TG 06 (R3), cuja correspondência no âmbito das normas contábeis internacionais é o *IFRS 16 – Leases*. A inovação normativa na seara contábil decorreu da constatação acerca da falta de transparência nas demonstrações financeiras das entidades, especificamente no que diz respeito às informações referentes a arrendamentos. Em termos numéricos, a *US Securities and Exchange Commission* (SEC)³ estimou que, no ano de 2005, as companhias americanas de capital aberto possuíam aproximadamente US\$ 1,25 trilhão referente a arrendamentos não registrados nos respectivos balanços patrimoniais (“*off balance sheet leases*”)⁴.

1. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 68, p. 50-62, 1987.
2. Refere-se ao conjunto de normas contábeis denominadas IAS (*International Accounting Standards*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidas pelo órgão regulador IASB (*International Accounting Standards Board*), e adotadas na maioria dos principais mercados globais.
3. Refere-se à agência federal americana responsável pela regulação e aplicação da legislação referente ao mercado de capitais, cuja equivalência no Brasil é a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).
4. International Financial Reporting Standard. *IFRS 16 Leases – Effect Analysis*. p. 3. Disponível em: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2019.

Em avaliação feita pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), esse número chegaria a US\$ 2,18 trilhões em dias atuais, considerando os dados de 30 mil empresas ao redor do mundo⁵. Para solucionar esse problema, iniciou-se um projeto de aperfeiçoamento das regras de contabilização de arrendamentos, chegando-se à definição de que o arrendatário deveria reconhecer ativos e passivos decorrentes dessas operações, uma vez que, de um lado, obtém o direito de uso do bem por um determinado período de tempo, e, de outro, assume a obrigação de fazer pagamentos periódicos ao arrendador. A ausência dessas informações nos balanços, ainda que os efeitos variassem entre diferentes setores e entre diferentes regiões, foi reputada como de efeitos substanciais para os ativos reportados e para a alavancagem financeira das companhias. Em última instância, o objetivo do *IFRS 16 – Leases* era o de solucionar o problema de comparabilidade entre empresas que adquirem ativos frente àquelas que os arrendam, sem fazer os necessários ajustes na sua contabilidade⁶.

De forma sucinta, a inovação contábil eliminou a diferença de tratamento antes existente entre arrendamento financeiro e operacional, estabelecendo essencialmente a mesma disciplina para ambas as figuras. E, no que diz respeito à contabilização da operação, o arrendamento passou a ser "capitalizado" na companhia arrendatária mediante o reconhecimento do direito de uso do bem arrendado no ativo, em contrapartida ao registro no passivo referente à obrigação de realização de pagamentos futuros à arrendadora, avaliado a partir do valor presente dos pagamentos a serem feitos⁷.

De antemão, é necessário observar que a inovação normativa ultrapassa o conceito de arrendamento encontrado no âmbito jurídico, pois considera como arrendamento o contrato que "transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação" (§ 9 do Pronunciamento CPC 06 [R2]). E, segundo as diretrizes para identificação da existência de um contrato de arrendamento, a figura considera-se existente se a entidade possui o direito de obter substancialmente os benefícios econômicos que decorrem do uso do ativo, assim como o direito de direcionar o seu uso. Nesse contexto, abre-se espaço para que tipos contratuais que juridicamente não são considerados como

5. *Leasing* vai somar dívida de US\$ 2,2 trilhões em balanços. *Valor Econômico*. Disponível em: <https://www.valor.com.br/empresas/4389044/leasing-vai-somar-divida-de-us-22-trilhoes-em-balancos>. Acesso em: 2 ago. 2019.

6. International Financial Reporting Standard. *IFRS 16 Leases – Effect Analysis*. p. 3. Disponível em: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2019.

7. *Idem*.

arrendamentos (v.g., a locação de um imóvel, franquias e outros⁸) possam ser assim tratados contabilmente, desde que presentes as referidas características. Ao trazer para o ativo imobilizado da arrendatária uma gama ainda maior de operações situadas ao alcance da norma, e em contrapartida à quase equiparação dessas operações a compras e vendas financiadas, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) provoca uma série de impactos nas demonstrações contábeis.

Se em ciência e na edição de normas muitas vezes ocorre que algo se cria, mas muito se transforma, a edição do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) é uma oportunidade de revisitar a doutrina clássica de Comparato e avaliar as dificuldades de relação entre a “nova contabilidade” de hoje e o direito. Assim, o artigo busca determinar se pode haver reflexos, no âmbito tributário, da inovação contábil no tratamento dos arrendamentos e verificar em que medida essas alterações implicam modificações na apuração dos tributos. Para tanto, inicia-se a exposição mediante a compreensão do que é a figura contratual do arrendamento mercantil para o direito, assim como a forma como a contabilidade entende e trata, a seu modo, essa realidade econômica. Em seguida, investiga-se em que medida o direito tributário possui autonomia para determinar as realidades tributáveis, inclusive mediante a absorção de conceitos contábeis, ou se, diversamente, trata-se de mero “direito de sobreposição”, estando invariavelmente atrelado à disciplina jurídica que o direito privado confere aos fenômenos econômicos. Na sequência, busca-se verificar de que forma as inovações contábeis decorrentes da convergência ao padrão internacional de contabilidade, iniciado pela Lei n. 11.638/2007, são tratadas do ponto de vista da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, especialmente a partir da Lei n. 12.973/2014, e notadamente quanto ao tratamento dos reflexos produzidos pela alteração do tratamento contábil dos arrendamentos.

2 ARRENDAMENTO PARA O DIREITO E PARA A “NOVA CONTABILIDADE”

2.1 O arrendamento do ponto de vista do direito

Especificamente sobre o arrendamento mercantil, instituto originado no sistema jurídico da *common law*, controverte-se na doutrina jurídica sobre se essa figura contratual seria um contrato típico, isto é, com previsão específica em lei e diversa de outras figuras contratuais, ou se seria uma figura atípica e, nessa medida, uma composição híbrida que conteria elementos de outros tipos contratuais,

8. 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. 421.

como a compra e venda e a locação⁹. A origem dessa discussão parece estar não apenas na própria natureza do contrato, mas também na semântica do termo "arrendamento", o qual, de acordo com De Plácido e Silva, se assemelharia ou seria mesmo idêntico à locação de bem imóvel. Todavia, o termo arrendamento teria se firmado em relação à locação de prédios não urbanos – daí por que a existência do contrato de arrendamento rural –, ao passo que o contrato de locação propriamente dito teria sido reservado aos bens imóveis urbanos e, também, aos bens móveis¹⁰.

É comum a afirmação de que o arrendamento mercantil é uma espécie de aluguel com opção de compra do bem ao final da contratação¹¹. E, analisando-se a terminologia jurídica empregada em ordenamentos estrangeiros para essa figura contratual, verifica-se que amiúde se empregam termos que remetem à locação – tais como "*lease*", em inglês; "*location-financement*", "*location de exploitation*" e "*location operationelle*", em francês; e "*prestito locativo*", "*finanziamento de locazione*" e "*locazione finanziaria*", em italiano¹².

Retendo-nos, ainda, nas questões terminológicas, vale destacar que Arnaldo Rizzardo reconhece a expressão "locação mercantil". No entanto, refere que o termo arrendamento seria mais adequado, uma vez que na locação o locatário apenas usa e goza da coisa, ao passo que no arrendamento ele usa o bem explorando o seu trabalho, para desenvolver determinada função, aproveitando a atividade que desempenha a coisa¹³.

Para outros autores, a figura do arrendamento mercantil seria uma espécie de "meio-termo". Arnaldo Wald menciona que seria uma "fórmula intermediária entre a compra e venda e a locação"¹⁴. Acrescente-se a isso o elemento referente ao financiamento, daí decorrendo, segundo Carlos Roberto Gonçalves, que o contrato é "um misto de financiamento, promessa de compra e venda e locação", destacando a necessidade de se levar sempre em consideração a noção de financiamento, o que coloca essa espécie contratual junto a outras

9. VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, 2016. p. 3 [documento eletrônico].

10. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 140.

11. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3, p. 215.

12. RIZZARDO, Arnaldo. **Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 17.

13. Idem, p. 18.

14. WALD, Arnaldo. A introdução do *leasing* no Brasil. In: _____ (Org.). **Doutrinas essenciais de direito empresarial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. 4, p. 2 [documento eletrônico].

espécies de operações financeiras¹⁵. Por outro lado, há quem critique o desvirtuamento do *leasing* ao aproximá-lo excessivamente das características de um contrato de financiamento, sendo apenas assemelhado aos típicos contratos bancários, mas com eles não se confundindo¹⁶. Inclusive já houve tentativa de equiparar o *leasing* a operação de crédito, como fez a Medida Provisória n. 449/2008, ao assim tratar o arrendamento mercantil cujo somatório das prestações perfizesse 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem, tendo, no entanto, sido retirada essa previsão quando da conversão do diploma na Lei n. 11.941/2009¹⁷.

Inobstante a plêiade de referências, é certo que a legislação tratou o arrendamento mercantil de forma apartada dos demais tipos contratuais. A Lei n. 6.099/1974, que introduziu a figura no ordenamento jurídico brasileiro, definiu a espécie contratual como o negócio jurídico realizado entre arrendadora e arrendatária "que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta". Ou seja, por meio do contrato de *leasing*, a arrendatária define um bem a ser adquirido pela arrendadora, que o adquire e cede o seu uso à primeira, em troca de contraprestações que se protraem no tempo, facultando-se à arrendatária o exercício de opção de compra do bem ao final desse período.

Nesse contexto, ao menos em termos estritamente jurídicos, não há como confundir essa figura contratual com as demais existentes no ordenamento e que, porventura, com ela se assemelhem. Nesse contexto, é notório o esforço de Fábio Konder Comparato para elucidar as peculiaridades dessa espécie contratual e diferenciá-la dos demais tipos contratuais existentes. Diz o autor que "não há um acordo de locação, seguida de uma promessa unilateral de venda (ou opção de compra)", e que "nem se pode dizer que o acento tônico da operação esteja na relação locatícia", e, ainda, que "tampouco há como confundir o *leasing* com um mútuo". Para o autor, trata-se de uma estrutura negocial ver-

15. GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3, p. 685.

16. BOSKO, Leandro Dragojevic. Arrendamento mercantil: o desvirtuamento do instituto pelo poder judiciário brasileiro e sua equiparação ao financiamento. **Revista de Direito Empresarial**, São Paulo, v. 21, p. 19, 2016 [documento eletrônico].

17. Nota-se que o próprio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou no sentido de que, ao menos em relação ao *leasing* operacional, a contratação assemelha-se a um financiamento. É o que restou decidido no RE 592.905, no qual se discutida a incidência de ISSQN sobre o arrendamento mercantil. Entendeu o STF que a operação de *leasing* operacional seria equiparada a uma locação, não havendo prestação de serviço. No entanto, segundo se depreende do *decisum*, em relação ao *leasing* financeiro e ao *lease-back* haveria em seu núcleo a figura do financiamento, o qual, por sua vez, seria considerado serviço e, assim, atrairia a incidência do ISSQN, inobstante haver a opção de compra do bem ao final da contratação.

dadeiramente complexa, que comporta a combinação de diversas declarações de vontade, as quais não prevalecem em importância uma sobre as outras, mas combinam-se em função da unidade de causa do contrato¹⁸.

Vale observar, ainda, que o arrendamento mercantil isoladamente considerado é também objeto de subclassificações. Trata-se aqui da diferença existente entre *leasing* financeiro e *leasing* operacional, a qual não está prevista em lei, mas veio estipulada na Resolução n. 2.309/1996 do Banco Central do Brasil. A primeira modalidade – o *leasing* financeiro, também chamado de *leasing* “puro”, por ser o mais usual – é aquela na qual a arrendadora adquire o bem escolhido pela arrendatária e cede o seu uso em troca de contraprestações que devem ser suficientes para cobrir o custo do bem e o retorno do seu investimento, normalmente com a previsão do exercício da opção de compra ao final pela arrendatária mediante pagamento do valor residual¹⁹. Já a segunda modalidade – o *leasing* operacional – é aquela por meio da qual a própria arrendadora já é proprietária do bem (normalmente a fabricante ou fornecedora) e cede seu uso à arrendatária, mas o valor do arrendamento não pode ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem²⁰, sendo que a opção de compra do bem ao final do pagamento não se consubstancia em exigência do contrato e é mesmo rara na prática contratual²¹.

No tocante à propriedade do bem durante a vigência do contrato, Fábio Konder Comparato chama atenção para a origem anglo-saxã do instituto, referindo que, nos sistemas da *common law*, aquilo que nos sistemas continentais se conhece unitariamente pelo instituto da propriedade pode ser dividido entre “*property*” e “*ownership*”²². No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri refere que enquanto o conceito de “*property*” mais se aproxima daquele de patrimônio, o conceito de “*ownership*” denota o direito de utilização do bem, reconhecendo que a mera titularidade jurídica não seria suficiente para assegurar a “*ownership*”, isto é, o direito de usar e gozar do bem²³. Para Comparato, no

18. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 56-57, 1987.

19. GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3, p. 687-688.

20. Idem, p. 688.

21. VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, p. 9, 2016 [documento eletrônico].

22. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 58-59, 1987.

23. SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 212-213.

entanto, ainda que o instituto tenha origens no sistema da *common law*, ao trazer essa espécie contratual para um sistema jurídico continental devem ser respeitados os princípios fundamentais que o regem. Assim, para o autor, é indisputável que no arrendamento mercantil o proprietário do bem arrendado é apenas um dos sujeitos da relação – e acrescenta que em qualquer das modalidades o proprietário é o arrendador²⁴.

Ainda, quanto ao prazo, o *leasing* operacional é firmado normalmente por períodos mais curtos em relação à modalidade do *leasing* financeiro. Isso se justifica por não haver, na maioria das vezes, a opção de compra, cabendo à arrendadora reinserir o bem no mercado mediante a sua venda ou novo arrendamento. Assim, quanto menor for o período do arrendamento, maiores serão as chances de vir a negociar o bem novamente²⁵. Essa característica reforça a noção, ao menos em relação ao arrendamento mercantil operacional, de que a proprietária é mesmo a arrendadora, já que o bem arrendado dificilmente passará à titularidade da arrendatária.

A distinção entre o arrendamento mercantil financeiro e o operacional é o que muitas vezes acentua a aproximação desse tipo contratual com outras espécies de contratos. De fato, o *leasing* operacional muito se parece com uma locação, ao passo que o *leasing* financeiro apresenta características de uma compra financiada. No entanto, como bem evidencia Fábio Konder Comparato, tal avaliação somente é passível de ser feita *a posteriori*, sendo certo que, se a intenção inicial das partes fosse mesmo a de firmar um contrato de locação, de crédito ou de compra e venda, bastaria que tivessem recorrido aos contratos mais clássicos²⁶.

2.2 O arrendamento do ponto de vista da contabilidade

Quando o arrendamento mercantil foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, a própria Lei n. 6.099/1974 determinou que os bens destinados a esse fim deveriam ser "escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora" (art. 3º), a qual, ainda, deveria manter "registro individualizado que permita a verificação do fator determinante da receita e do tempo efetivo de arrendamento" (art. 4º). Portanto, do ponto de vista contábil, apenas a arrendadora

-
24. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 58-59, 1987.
 25. VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, p. 9, 2016 [documento eletrônico].
 26. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 58, 1987.

possuía a obrigação de efetuar lançamentos que identificassem a operação de arrendamento, o mesmo não se aplicando à arrendatária. Para essa última, no entanto, a lei garantiu o direito de tratar as contraprestações do arrendamento como despesa operacional (art. 11).

Com a edição da Lei n. 11.638/2007, houve modificação da Lei n. 6.404/1976 e, especificamente no ponto que trata do balanço patrimonial das companhias, determinou-se que no ativo imobilizado sejam registrados "os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, *inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens*" (art. 179, inciso IV). Portanto, a partir dessa alteração na legislação societária, inspirada em práticas já recomendadas pelos contadores e empregadas pelas companhias abertas, a arrendatária passou a ter de registrar em seu ativo a existência de direitos sobre bens dos quais tenha controle, deles obtenha benefícios e submeta-se aos respectivos riscos, como ocorre com os bens objeto de arrendamento. O aperfeiçoamento contábil promovido pela alteração normativa foi tratado no **Manual de contabilidade societária**, referindo-se como exemplo o caso de uma empresa fabril cujas máquinas fossem arrendadas: antes da mudança da lei, os pagamentos eram registrados como despesas, registrava-se a receita decorrente da venda dos produtos, o respectivo custo de fabricação, mas no ativo da empresa nada constava; após a alteração legal, as máquinas passaram a ser lançadas no ativo imobilizado e a sofrer depreciação, evidenciando de forma mais adequada a informação econômica do negócio²⁷.

Na sequência da alteração legislativa perpetrada pela Lei n. 11.638/2007, restou editado em 2008 o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) – Arrendamento Mercantil, vigente até 31/12/2018. Dessa norma contábil originalmente aplicável à contabilização dos *leasings* exsurge de pronto a distinção realizada entre o arrendamento mercantil financeiro e o operacional. De acordo com o § 7 daquele CPC, a classificação adotada para fins da aplicação da norma baseava-se na extensão em que os riscos e benefícios da propriedade do ativo arrendado permanecessem com o arrendador ou fossem transferidas ao arrendatário. Daí classificava o arrendamento como financeiro se transferisse os riscos e benefícios inerentes à propriedade ao arrendatário (§ 8), e, como operacional, o contrato de arrendamento em que não houvesse a translação dos riscos e benefícios ao arrendatário (§ 9) – tudo baseado na essência da transação, e não na forma do contrato (§ 10).

27. 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. 422.

Para fins de contabilização do *leasing* financeiro, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) demandava que o arrendatário reconhecesse o arrendamento mercantil como ativo (o direito de uso) e passivo (a dívida assumida) no seu balanço (§ 20). Já em relação ao *leasing* operacional, não havia qualquer obrigação de registro no ativo e passivo, senão o lançamento periódico das respectivas despesas (§§ 33 e 34), sem maiores alterações em relação à disciplina anterior.

Logo, a contabilização do bem no ativo e passivo do arrendatário seguia a classificação do arrendamento em financeiro ou operacional, cuja distinção era justamente o fato de o arrendatário possuir ou não os riscos e benefícios inerentes à propriedade do bem. Havendo tal transferência, como ocorre no *leasing* financeiro, então o arrendatário deveria reconhecer o bem arrendado no seu balanço, como se proprietário dele fosse (uma espécie de compra financiada); em não havendo essa transferência, como ocorre no *leasing* operacional, nada constaria nas suas demonstrações contábeis, por se tratar de um contrato, em essência, mais semelhante a uma locação²⁸.

Finalmente, com a revogação do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), a partir de 1º/01/2019, a disciplina contábil do arrendamento mercantil restou modificada, em linha com a norma contábil internacional *IFRS 16 – Leases*. Colhendo os pontos mais relevantes da normatização contábil, verifica-se que a distinção de tratamento entre *leasing* financeiro e operacional restou eliminada. Estabeleceu-se, a partir de então, uma disciplina unificada. A contabilização dessas operações na entidade arrendatária passou a observar o que já era aplicável ao *leasing* financeiro à luz da norma anterior, isto é, ambas as modalidades de arrendamento mercantil passaram a ser contabilizadas como ativos e passivos da arrendatária, bem como a sofrer depreciação ou amortização.

Além disso, e talvez o ponto que mais chame atenção da inovação normativa, é o fato de que o tratamento decorrente do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), a partir de 1º/01/2019, abarca potencialmente não apenas operações que se qualifiquem como arrendamento mercantil pelo direito. Isso porque a norma considera como "arrendamento" qualquer contrato que transmita à entidade o direito de controlar o uso de um ativo por um período de tempo em troca de contraprestação (item 9). Nessa conceituação é possível incluir, por exemplo, contratos de locação e franquia²⁹, os quais não estavam abrangidos pela norma anterior. Com efeito, a própria norma contábil estipula como elemento determinante para

28. GELBCKE, 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. 311.

29. 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. 421.

a identificação do arrendamento o direito de o arrendatário controlar e direcionar o uso do ativo, o que significa o direito de obter, substancialmente, todos os benefícios econômicos do uso do ativo durante o período da contratação, assim como o direito de operá-lo e de determinar a sua finalidade (§§ B21 e B24).

Quanto aos benefícios que decorrem do ativo, podem ser diretos, como a apropriação da produção que decorre de uma máquina arrendada; ou indiretos, como outros fluxos de caixa ou benefícios econômicos decorrentes da utilização do bem (§ B21). Algumas fórmulas contratuais podem demonstrar com bastante clareza como os benefícios indiretos decorrentes da utilização de um bem representam a obtenção de fluxos de caixa que decorrem desses ativos. Em contratos de locação de espaços comerciais em *shopping centers*, o benefício econômico indireto está na exploração do bem (o espaço em uma estrutura de *shopping center*), sendo que é usual que o valor da contraprestação represente uma parcela das vendas do estabelecimento. Nesses casos a própria norma contábil entende haver a obtenção, pelo arrendatário, dos fluxos de caixa decorrentes do ativo arrendado, tornando esse contrato um arrendamento para fins contábeis (§ B23).

Relativamente ao direito de direcionar o uso e determinar a finalidade do emprego do bem, a norma contábil considera relevantes elementos como a definição do tipo de uso ou produção a ser realizada, assim como as respectivas condições e quantidades, e, ainda, a possibilidade de alteração do local onde o bem é empregado (por exemplo, definir onde um determinado veículo arrendado irá operar) (§ B26).

Para a contabilidade, portanto, a presença desses elementos demonstra que o arrendatário age como verdadeiro dono (*owner*) do bem arrendado, independentemente de a propriedade jurídica (*property*) ser do arrendador. Trata-se da aplicação do princípio da "substância econômica" (também referido como princípio da "essência econômica sobre a forma jurídica" ou da "substância sobre a forma"³⁰). Segundo a versão revisada em 2018 do *IFRS – Conceptual Framework for Financial Reporting*, uma das características qualitativas para que a informação contábil seja útil é a representação fidedigna. Para tanto, exige-se a representação da substância dos fenômenos que se pretendem reportar, sendo certo que esses fenômenos apresentam natureza eminentemente econômica. O pronunciamento reconhece que, por vezes, a substância econômica do fenômeno coincide com a sua forma legal. No entanto, se não houver essa coincidência, fornecer as informações apenas sobre a forma jurídica não representaria fidedignamente o fenômeno econômico (§ 2.12).

30. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 117. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

A evolução do tratamento contábil dos arrendamentos deixa bastante clara a progressiva adoção desse princípio. Partiu-se da inexistência de informações no balanço patrimonial da arrendatária, passando pela alteração do art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976 para determinar o registro no ativo imobilizado dos “[direitos] decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”. Daí decorreu a exigência de reconhecimento de ativos e passivos de *leasings* financeiros pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) e, agora, a exigência do mesmo reconhecimento para todo e qualquer tipo de *leasing* e, inclusive, para outros contratos dos quais decorra o direito de usar o bem arrendado, conforme determinado pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2). Observa-se com bastante clareza a opção da contabilidade por demonstrar nos livros da entidade a sua qualidade de destinatária ou titular dos benefícios econômicos que decorrem da utilização do ativo, independentemente da forma jurídica que a contratação tenha tomado.

Vale notar que essa alteração de visão, do ponto de vista da contabilidade, restou acompanhada de diversos reflexos para as companhias, na medida em que os arrendamentos, de forma ampla e geral, passaram a ser contabilizados no ativo e passivo das arrendatárias, o que antes não passava de registros na linha de despesas no momento em que devidos os pagamentos das prestações.

No panorama financeiro, destaca-se uma potencial melhora no *EBITDA* (lucro antes dos juros, tributos, depreciação e amortização), já que nele não são contabilizadas as despesas financeiras de juros nem a depreciação do direito de uso do ativo arrendado. Considerando que operações societárias de fusão, aquisição, incorporação e aportes de capital externo levam em conta, normalmente, múltiplos indicadores financeiros, sendo o *EBITDA* um deles, é certo que pode haver uma alteração no *valuation* do negócio³¹.

Contudo, a potencial melhora no *EBITDA* é acompanhada da redução dos índices de liquidez da companhia, uma vez que a assunção de passivos antes inexistentes leva a um maior endividamento. Isso pode impactar a aplicação de *covenants* por credores. Essas cláusulas buscam proteger os credores, permitindo o vencimento antecipado da dívida no caso de a liquidez da empresa ficar abaixo de determinado patamar, sendo que esses patamares de liquidez são medidos a partir da relação ativos/passivos, que agora passam a registrar o valor dos bens arrendados³².

31. FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **IFRS 16**: riscos jurídicos. São Paulo: All Print Editora. 2018. p. 44-46.

32. Idem, p. 30-31.

Sob a perspectiva societária, resta claro que a alteração da contabilização dos *leasings* modifica a alocação temporal do lucro da companhia, impactando a distribuição de dividendos aos sócios. Um exemplo de como isso ocorre é por meio da dedução de encargos de depreciação, o que ocorre nos anos iniciais, aumentando o resultado da companhia, mas deixa de ocorrer após o fim da vida útil do bem, hipótese em que o resultado será menor. Essa postergação do reconhecimento do custo não ocorre caso se considere o pagamento das contraprestações do arrendamento como despesas operacionais, especialmente se tais pagamentos ocorrerem de forma linear³³.

3 AUTONOMIA OU SOBREPOSIÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Do mesmo modo que a alteração da norma contábil sobre arrendamentos trouxe consequências jurídicas diversas para as companhias, surge a questão sobre se a incidência de tributos, sejam eles federais, estaduais ou municipais, também não estaria afetada pelo conceito contábil de arrendamento decorrente do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2). Trata-se, como visto, de conceito essencialmente baseado na substância econômica desse tipo de contratação, e não na forma jurídica adotada.

Neste ponto, entra em discussão a questão de saber se o direito tributário é dotado de verdadeira autonomia para determinar as categorias tributárias sobre as quais irá incidir. Conforme destaca Luís Eduardo Schoueri, a tributação toma por base fatos econômicos, de modo que é relevante compreender como o legislador capta esses fatos e deles faz decorrer a relação jurídico-tributária. Nesse sentido, refere que por longo tempo o direito tributário foi visto como "direito de sobreposição", o que "implicaria que a tributação incidiria sobre situações jurídicas, essas entendidas como aquelas reguladas por outro ramo do Direito", havendo mesmo uma espécie de subordinação do direito tributário ao direito privado. Assim, apenas diante da ocorrência de uma situação jurídica tal qual regulada pelo direito privado é que seria possível cogitar-se da incidência de tributos sobre determinada materialidade³⁴. Isso quer dizer que, sendo o direito tributário um "direito de sobreposição", a incidência de tributos dependeria da configuração de determinada materialidade (v.g., uma compra e venda) tal qual estipulada em outro ramo jurídico (v.g., uma compra e venda tal qual determinada pelo direito civil).

O "aprisionamento" do direito tributário em relação às categorias jurídicas determinadas por outros ramos jurídicos, em especial pelo direito privado, levou

33. Idem, p. 42-44.

34. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 747-748.

ao surgimento de um movimento em sentido contrário, o qual sustentava a total independência do direito tributário, o que veio a ser conhecido como "consideração econômica". Segundo Luís Eduardo Schoueri, trata-se de movimento surgido na Alemanha no início do século XX, segundo o qual a incidência tributária não se vincularia às categorias do direito privado, mas a fenômenos econômicos cuja ocorrência seria determinada independentemente do negócio jurídico celebrado³⁵. Assim, por exemplo, ainda que a lei tributária fizesse referência à tributação de uma operação de compra e venda, a incidência tributária não estaria adstrita à ocorrência daquele negócio jurídico, mas à situação econômica subjacente, a qual poderia manifestar-se, inclusive, em outros negócios jurídicos assemelhados que não fossem tipificados como uma compra e venda propriamente dita.

A figura do arrendamento mercantil é profícua para exemplificar a dicotomia dessa discussão. Quando se tratou acima da tipicidade contratual do arrendamento mercantil, afirmou-se que por diversas vezes a doutrina civilista concebe essa figura contratual como uma compra e venda financiada, como uma locação com opção de compra ao final, e mesmo como um contrato bancário. No entanto, concluiu-se que se trata, juridicamente, de uma figura contratual específica, que não se confunde com aqueles outros tipos contratuais.

Ora, se o direito tributário é considerado um direito de sobreposição, tem-se que o arrendamento mercantil é uma figura contratual específica que não se confunde com qualquer desses outros tipos contratuais. Assim, não é possível fazer incidir um tributo sobre a transmissão da propriedade (v.g., o ITBI, caso se trate de bem imóvel) nessa operação. Do ponto de vista do direito privado, não há uma compra e venda, senão uma cessão do direito de uso daquele bem em favor do arrendatário, remanescendo a propriedade sob a titularidade do arrendador. Daí por que também não se cogitaria de considerar que o arrendador deve recolher ICMS, pois sem venda não há circulação de mercadoria. Essa, inclusive, é a posição de Fábio Konder Comparato quando afirma que "não há um conceito tributário de compra e venda ou de arrendamento diverso do conceito tradicional de direito privado. A relação pública de tributação tem como fato gerador atos, contratos e relações de direito privado"³⁶.

Diversamente, se o direito tributário é considerado como sendo dotado de autonomia para definir o conteúdo das suas categorias tributárias, então é possível cogitar da incidência de tributos sem que esteja presente a configura-

35. Idem, p. 748.

36. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 61, 1987.

ção de uma determinada operação segundo prevista no direito privado ou em outro ramo pertinente do direito. Por exemplo, seria possível entender que no arrendamento mercantil haveria, para fins tributários, a troca da titularidade do bem, já que o arrendatário age como verdadeiro dono ou titular (*owner*) do bem arrendado, dele fruindo os benefícios econômicos e orientando o seu uso. Assim, tratando-se de um bem imóvel, poderia cogitar-se da incidência do ITBI, e, tratando-se de um bem móvel, poderia cogitar-se da cobrança de ICMS em relação ao arrendador.

Mas, afinal, qual das duas correntes prevalece?

Tomando de empréstimo as lições da doutrina alemã, conforme exposto na obra de Tipke e Lang, reconhece-se, de um lado, que a tributação incide sobre categorias econômicas que são amplamente reguladas pelo direito civil; mas, de outro, presume-se não haver qualquer prevalência lógica de um ramo sobre o outro, e que os fatos tributáveis, mesmo quando tomados de empréstimo de outros ramos do direito, possuem o significado e a finalidade que lhes são atribuídos pela lei tributária. Disso decorre que o conteúdo dado a um instituto pela legislação civil é decisivo para fins da incidência tributária apenas se a lei tributária a ele se refere³⁷. Essa visão é endossada por Luís Eduardo Schoueri, para quem cabe ao intérprete verificar se o legislador, ao estipular a hipótese de incidência do tributo, levou em consideração, ou não, a estrutura do direito privado, dado que lhe é conferida a liberdade para se vincular ou não aos institutos jurídicos tais quais formulados em outras searas do direito³⁸.

Uma leitura precisa do Código Tributário Nacional confirma essa conclusão. O art. 109 do CTN admite que se recorra ao direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, quando adotados pela legislação tributária, mas que os respectivos efeitos tributários não estão limitados por aquela outra seara jurídica. O art. 110 do CTN, por sua vez, estabelece que, no específico campo da divisão de competências tributárias fixadas pela Constituição Federal, verificando-se a adoção de um instituto, conceito ou forma de direito privado, então não é possível que a legislação tributária altere esse sentido. Mas isso apenas nos casos em que está em discussão a extensão das competências tributárias de cada ente federado, e desde que tenha sido adotado na Constituição Federal um instituto de direito privado, o que nem sempre ocorre. Por fim, o art. 116 do CTN deixa claro que o fato tributário tanto pode ser uma situação de fato, quanto pode ser uma situação jurídica, sendo que nessa última hipótese ela se considera ocorrida quando esteja definitivamente

37. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 22. ed. Köln: Otto Schmidt, 2015. p. 12-13.

38. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 748.

te constituída, nos termos do direito aplicável. A conjunção dessas disposições deixa transparecer a conclusão a que anteriormente se chegou: o legislador tem liberdade, dentro do arquétipo constitucional, para vincular-se ou não a institutos do direito privado. Se o fizer, então é necessário observar a disciplina jurídica estipulada para a figura adotada; se não o fizer, então não há nada que impeça a legislação tributária de se autodeterminar. O desafio está em saber quando essa vinculação ocorreu, e quando o direito tributário não se submeteu às categorias jurídicas já reguladas por outros ramos jurídicos.

A própria figura do arrendamento já esteve no cerne dessa discussão. É o que ocorreu no julgamento do RE 540.829³⁹ pelo Supremo Tribunal Federal, hipótese em que se discutiu se poderia incidir o ICMS na entrada no Brasil de bem objeto de *leasing* internacional. Inobstante a decisão a que chegou o Tribunal Supremo contra a cobrança do tributo, observam-se do julgado duas posições. De um lado, a posição no sentido de que o ICMS somente poderia incidir se existente uma "circulação de mercadoria", entendida como a transferência de titularidade do bem ou a transmissão da mercadoria, o que pressuporia a existência de uma compra e venda. De outro lado, em entendimento capitaneado pelo então Ministro Teori Zavascki, cogitou-se da possibilidade de incidência do ICMS na importação do bem arrendado do exterior, por se tratar de situação eminentemente diversa da circulação interna de mercadorias, admitindo que a entrada da mercadoria do exterior para incorporação na economia nacional seria o fator decisivo para autorizar a incidência do tributo estadual sobre mercadoria ingressante no País. Contudo, naquele julgado, a visão que prevaleceu no Supremo Tribunal Federal foi no sentido de que o direito tributário estaria condicionado às categorias do direito civil, de modo que, em relação ao arrendamento mercantil, inexistiria a circulação de mercadoria (ou, como dito no julgado, a "transferência da titularidade" do bem) apta a autorizar a incidência do ICMS.

Sem adentrar o mérito do resultado do julgamento, já se chamou atenção em outra oportunidade para o fato de que o Tribunal, naquela ocasião, ignorou que a própria concepção de "transferência de titularidade" pode ser objeto de interpretações diversas. Ora, é possível falar em titularidade jurídica, econômica ou de fato. E, ao menos para a contabilidade, é possível cogitar que a arrendatária, ainda que não detenha a titularidade jurídica do bem arrendado, assume a titularidade de fato ou econômica (pois lhe são transferidos os benefícios econômicos e os respectivos riscos), vindo, inclusive a registrar em suas demonstrações contábeis

39. RE 540.829, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ Acórdão Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, DJe 18/11/2014.

o bem arrendado⁴⁰. Portanto, "transmissão de titularidade" não necessariamente carrega consigo o sentido que o direito civil dá à transmissão de um bem por meio de uma operação de compra e venda.

Essa constatação leva a uma indagação subsequente: mesmo que se verifique que o legislador tributário adotou na norma tributária uma categoria jurídica regulada pelo direito privado, não seria possível que essa mesma categoria tivesse sofrido mutações ou desdobramentos que lhe alteraram o sentido? Veja-se que, atualmente, é possível considerar que o direito privado não apresenta apenas um sentido para os respectivos institutos. Enquanto o "patrimônio" para o direito civil diz respeito aos direitos e obrigações titularizados pelo indivíduo, a contabilidade adota um conceito mais amplo, decorrente do que estipula o art. 179 da Lei n. 6.404/1976, com as alterações dadas pela Lei n. 11.638/2007. Referido dispositivo define o que deve integrar o "ativo" das companhias, incluindo no ativo imobilizado, como já visto, "os [direitos] decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens" (inciso IV). Ora, o conceito de "patrimônio" estipulado na Lei das S/A é tão jurídico quanto o conceito "clássico" de patrimônio do direito civil, e ambos são definições trazidas pelo direito privado. Daí por que Luís Eduardo Schoueri refere, acerca dessa situação, que não mais é possível falar em um único conceito de patrimônio da perspectiva do direito privado⁴¹. O bem arrendado, por exemplo, do ponto de vista da arrendatária, pode ou não constituir o seu patrimônio, a depender da definição adotada. Diante disso, não é apenas pertinente perquirir qual a relação entre o direito tributário e o direito privado, mas também qual o direito privado que se relaciona com o direito tributário.

Ainda, não se pode deixar de lado que, mesmo que o legislador faça referência a um instituto de direito privado, os efeitos tributários que lhe são atribuídos podem ser distintos daqueles originalmente aplicáveis, conforme estipula o já citado art. 109 do CTN – desde que, como dito, não esteja em questão a delimitação de competências tributárias, por força do que determina o art. 110 do CTN. Um caso emblemático é aquele referente aos juros sobre capital próprio (JCP). Do ponto de vista do direito privado, alegou-se que seriam equiparáveis a lucros e dividendos.

40. SCHOUERI, Luís Eduardo; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado: análise do Recurso Extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-importação sobre operações de *leasing* internacional). In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Org.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 705-706.

41. SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 209.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que, para fins tributários, esses pagamentos teriam a natureza de receitas ou despesas financeiras, reconhecendo que o comando do art. 109 do CTN autorizaria a legislação tributária a definir o seu conteúdo e alcance⁴². Para o STJ, portanto, não é porque os JCP se assemelham a dividendos que devem, obrigatoriamente, possuir o mesmo tratamento tributário.

Ademais, é possível cogitar não apenas da adoção de conceitos de direito privado pela legislação tributária, mas também de conceitos contábeis, caso em que esse conceito proveniente da contabilidade torna-se, por força da sua incorporação na legislação tributária, também um conceito jurídico. O exemplo que já foi citado em outra oportunidade é aquele referente ao tratamento do custo de aquisição de investimentos, de acordo com o art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/1977, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 12.973/2014. O custo deve ser desdobrado em valor patrimonial, mais ou menos valia e ágio por rentabilidade futura ("*goodwill*"), em clara remissão ao novo tratamento contábil conferido a essa situação⁴³. Assim, a incorporação de conceitos contábeis pela legislação tributária também pode ser um fator a ser considerado na interpretação da norma de incidência dos tributos, o que não elimina a possibilidade de a alteração do tratamento contábil conferido aos arrendamentos pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) vir a repercutir no âmbito do direito tributário.

De tudo quanto exposto, o que precisa ser levado em consideração é que a relação entre o direito tributário e o direito privado, assim como com a contabilidade, é complexa. Sem descurar dos limites da competência tributária, não é possível, todavia, estabelecer *a priori* a prevalência de um ou outro ramo, cabendo uma interpretação em cada caso, a fim de aferir em que medida a legislação tributária vinculou-se ou não a outras categorias jurídicas, e mesmo a categorias contábeis, as quais regem-se pelo princípio da substância econômica.

Finalmente, a título de esclarecimento, é importante registrar que a Lei n. 6.099/1974 trouxe em seu art. 10, § 1º a previsão de que o arrendamento mercantil celebrado em desacordo com as disposições da lei seria considerado como operação de compra e venda a prestação, inclusive determinando que os valores da contraprestação deduzidos como custo ou despesa operacional pela arrendatária deveriam ser acrescidos ao lucro tributável do exercício correspondente à dedução. Com base nessa previsão de desconsideração da operação de arren-

42. REsp 1200492/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 14/10/2015, DJe 22/02/2016.

43. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 238-239. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

damento, o STJ chegou a editar a Súmula n. 263, segundo a qual "A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação"⁴⁴. Sobre esse aspecto, vale observar que a possibilidade de desconsideração do negócio jurídico realizado (arrendamento mercantil), atribuindo-se-lhe a natureza jurídica de outro negócio (compra e venda), insere-se em um contexto de patologia do negócio jurídico, que não respeita os ditames legais. Não seria aqui a desconsideração da forma jurídica em prol da essência econômica do negócio, como pode ocorrer mediante a aplicação do princípio da substância econômica na contabilidade. O que se dá é uma correção determinada pelo próprio direito, que se nega a tratar como arrendamento mercantil uma operação que não detenha as condições para tanto. Trata-se de mecanismo inibidor de condutas contrárias ao direito, o qual, muitas vezes, leva o nome de "princípio da substância sobre a forma", mas não no mesmo sentido nem para os mesmos objetivos da contabilidade. Inclusive, nesse sentido já pontificava Fábio Konder Comparato, ao relatar que "o predomínio da essência sobre a mera aparência não é princípio desconhecido em Direito", mas que se trata de um remédio contra a fraude e a simulação⁴⁵.

4 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL E A NEUTRALIZAÇÃO DAS NOVAS REGRAS CONTÁBEIS PARA FINS DOS TRIBUTOS FEDERAIS SOBRE A RENDA E SOBRE A RECEITA

Se não cabe estabelecer aprioristicamente a prevalência do direito privado sobre o direito tributário (e vice-versa), e se não cabe afastar a possibilidade de incorporação de conceitos contábeis pela norma tributária, então é necessário investigar o tratamento que é efetivamente dispensado aos arrendamentos pela legislação tributária, especialmente a partir das alterações trazidas pela Lei n. 11.638/2007.

Quando a figura do arrendamento mercantil foi introduzida no ordenamento, a própria Lei n. 6.099/1974 estabeleceu determinadas disposições para fins tributários e contábeis. Do ponto de vista contábil, determinou-se, para a arrendadora, a escrituração dos bens destinados a arrendamento mercantil em conta especial do ativo imobilizado (art. 3º), sem que, no entanto, houvesse

44. A Súmula n. 263 do STJ veio a ser posteriormente revogada pela Súmula n. 293 do STJ ("A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil").

45. COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 68, p. 56, 1987.

repercussões contábeis para a arrendatária. Para fins tributários, o art. 11 da Lei n. 6.099/1974 estabeleceu que as contraprestações pagas pela arrendatária por força do contrato de arrendamento mercantil seriam consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica.

O tratamento contábil acima referido perdurou, ao menos sob a ótica legal, até a alteração realizada pela Lei n. 11.638/2007 no art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976, a qual, como visto, determinou o registro, no ativo imobilizado, também dos “[direitos] decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”. Conforme já exposto, na sequência dessa alteração foi editado o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), o qual, ao menos para os arrendamentos mercantis financeiros, determinou o registro do bem no balanço patrimonial da arrendatária, fazendo constar no ativo o direito de uso do bem e no passivo o valor presente dos pagamentos a serem feitos a título de contraprestação pela contratação. Ainda, estabeleceu-se, por parte do arrendatário, a necessidade de depreciação do direito de uso lançado no ativo imobilizado.

No entanto, no âmbito da tributação sobre a renda, o tratamento tributário atribuído pelo art. 11 da Lei n. 6.099/1974 não foi revogado, e o dispositivo permanece em vigor até os dias atuais.

Em um primeiro momento, os reflexos implicados pelo processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade foram neutralizados pelo legislador federal por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) pela Lei n. 11.941/2009, fruto da conversão da Medida Provisória n. 449/2008. Segundo a Exposição de Motivos da referida medida provisória, o objeto do RTT era o de “neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638, de 2007, na apuração das bases de cálculo de tributos federais nos anos de 2008 e 2009”, o que se devia à “breve *vacatio legis* e à alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelo referido diploma legal”, causando insegurança jurídica aos contribuintes. Desse modo, o art. 16 da Lei n. 11.941/2009 determinou que as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007 que modificassem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício não teriam efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

A neutralidade tributária instituída pelo RTT significava, do ponto de vista da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que aquelas modificações na disciplina contábil dos arrendamentos não teriam efeitos para fins tributários, aplicando-se as regras tributárias como se ainda estivessem vigentes os métodos

e critérios contábeis anteriores, em 31/12/2007. Ou seja, especialmente para o arrendamento mercantil financeiro, a arrendatária continuaria, para fins tributários, a tratar as contraprestações como custos ou despesas operacionais, com a sua contabilização diretamente no resultado, em vez de realizar os lançamentos no ativo imobilizado e deduzir os custos com depreciação ao longo da vida útil do bem. Esse posicionamento foi confirmado pela Receita Federal do Brasil em mais de uma solução de consulta, afirmando que: "Os lançamentos na contabilidade da arrendatária referentes aos contratos de arrendamento mercantil devem estar em conformidade com a nova regra do inciso IV do art. 179 da Lei n. 6.404, de 1976, alterado pela Lei n. 11.638, de 2007. Contudo, tais mudanças no critério de escrituração contábil não afetarão a base de cálculo do IRPJ apurada pela pessoa jurídica optante pelo Regime Tributário de Transição (RTT)"⁴⁶.

Finalmente, com a edição da Lei n. 12.973/2014, fruto da conversão da Medida Provisória n. 627/2013, revogou-se o RTT e estabeleceu-se, de forma geral, a disciplina tributária que seria aplicável às novas normas contábeis. De forma expressa, a Lei n. 12.973/2014 fixou a disciplina tributária decorrente das operações de arrendamento mercantil, com o objetivo específico de neutralizar o tratamento contábil conferido pelo então vigente Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1).

No tocante à incidência do IRPJ e da CSLL, permitiu-se, de um lado, que o valor das contraprestações do arrendamento mercantil, desde que atinentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, sejam computadas na determinação do lucro real, inclusive os juros computados na contraprestação (art. 47 da Lei n. 12.973/2014), isto é, permitiu-se a dedutibilidade dessas despesas, mediante exclusão dos respectivos montantes do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos livros fiscais (e-Lalur e e-Lacs). De outro lado, vedou-se a dedução pela arrendatária de despesas financeiras incorridas (art. 48 da Lei n. 12.973/2014) e de encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil (art. 13, §§ 3º e 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977), com a consequente adição desses montantes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Já em relação à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática não cumulativa, a Lei n. 12.973/2014 alterou dispositivos da Lei n. 10.637/2002 (PIS), incluindo o § 18 do art. 3º; da Lei n. 10.833/2003 (COFINS), incluindo o § 26 do art. 3º; e da Lei n. 10.865/2004 (PIS-Importação e COFINS-Importação), incluindo o § 14 do art. 15. Essas modificações tiveram o propósito de vedar a apuração de créditos das contribuições, pela arrendatária, nas seguintes hipó-

46. Cf. Solução de Consulta COSIT n. 05, de 20/02/2009, publicada no **DOU** em 13/03/2009, e Solução de Consulta n. 07, de 20/01/2012, da 8ª Região Fiscal, publicada no **DOU** em 17/02/2012.

teses, quando se tratar de bem objeto de arrendamento mercantil financeiro: "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" (art. 3º, inciso VI, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, e art. 15, inciso V, da Lei n. 10.865/2004); e "edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária" (art. 3º, inciso VII, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003). Pela neutralidade tributária estabelecida, os créditos admitidos das contribuições continuam sendo aqueles previstos no art. 3º, inciso V, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 ("valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica [...]") e no art. 15, inciso V, da Lei n. 10.865/2004 ("aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa").

Finalmente, o art. 49 da Lei n. 12.973/2014 trouxe regramento idêntico ao anteriormente referido para fins de incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Segundo o dispositivo, "aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial", serão aplicados os mesmos dispositivos que garantem a neutralidade tributária do arrendamento mercantil, como a vedação à dedução dos encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados pelo bem arrendado, na arrendatária (art. 13, § 3º, Decreto-lei n. 1.598/1977). Assim, diante de um contrato que juridicamente não seja um arrendamento mercantil, mas que contenha elementos que sejam tratados pela contabilidade como tal, a norma neutralizou os respectivos reflexos na apuração dos tributos federais.

A disciplina da Lei n. 12.973/2014 recém-exposta foi editada à luz das modificações contábeis estabelecidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que teve sua vigência até 31/12/2018.

Cabe questionar, então, se o mesmo tratamento seria aplicável a partir de 1º/01/2019, quando passou a vigor o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), ou se a neutralização introduzida pela Lei n. 12.973/2014 não mais teria efeito a partir da alteração da norma contábil.

A resposta a essa pergunta é verdadeiramente sistemática, e, apesar de a legislação indicar o caminho a ser seguido, na prática a resolução da questão pode não estar tão clara à primeira vista.

É certo que os objetivos de neutralização empreendidos pela Lei n. 12.973/2014 tiveram como base as normas então vigentes. Nesse sentido, e com o objetivo de

prestigiar a legalidade tributária e conferir segurança jurídica aos contribuintes⁴⁷, o legislador introduziu um mecanismo de neutralização dos efeitos das normas contábeis posteriores a 12/11/2013, conforme se observa do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: "A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria". Ou seja, relativamente aos atos contábeis posteriores à publicação da lei, as respectivas alterações que eventualmente produzam reflexos na apuração dos tributos federais não terão efeito até posterior regulação da matéria em lei.

Digno de nota é o complemento feito ao referido mecanismo de neutralização no parágrafo único do mesmo dispositivo, conferindo à Receita Federal do Brasil a tarefa de identificar os atos normativos posteriores à lei e estabelecer os procedimentos para neutralizar os efeitos produzidos sobre a apuração dos tributos federais. Essa tarefa, atualmente, vem sendo desempenhada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB n. 1.753, de 30/10/2017, a qual contém anexos nos quais restam identificados os atos normativos que o Fisco entende terem realizado modificações de métodos ou critérios contábeis posteriormente à data estipulada na legislação.

Esse mecanismo de neutralidade merece uma análise mais aprofundada, já que ele é o divisor de águas entre a neutralidade estabelecida pela Lei n. 12.973/2014 e as inovações contábeis que necessitam passar pelo crivo legislativo para serem incorporadas ao ordenamento tributário ou, se for o caso, rechaçadas.

A primeira questão que se coloca é saber quando ocorre "[a] modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis" pelas normas da contabilidade ou societárias posteriores a 12/11/2013. Isso porque se não houver modificação ou adoção de métodos ou critérios contábeis diversos daqueles existentes em 12/11/2013, então não tem aplicação o disposto no art. 58 da Lei n. 12.973/2014, conforme afirma Elidie Palma Bifano⁴⁸. Inclusive, e como será destacado adiante, os anexos à Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 permitem observar que a Receita Federal do Brasil não entende que as novas normas contábeis como um todo sejam modificações, mas identifica especificamente quais partes das normas – quais critérios ou métodos – constituem inovação a ser neutralizada.

47. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 152-153. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

48. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 94, 2019.

A segunda questão é determinar o que são “métodos” e “critérios” contábeis. De acordo com Elidie Palma Bifano, “critérios” são regras de avaliação de itens patrimoniais, enquanto que “métodos” são procedimentos para dar efetividade à aplicação dos critérios⁴⁹. Assim, não é qualquer inovação na seara contábil que representará literalmente uma modificação ou adoção de critério ou método diverso daqueles existentes até 12/11/2013. Se o mesmo critério ou método já constava de norma contábil existente quando da edição da Lei n. 12.973/2014, e se esse critério foi repetido em norma posterior sobre a mesma matéria, não parece haver qualquer inovação.

A terceira e última questão é avaliar em que medida caberia à Receita Federal do Brasil neutralizar as modificações decorrentes da modificação ou adoção de critérios ou métodos contábeis diversos daqueles existentes em 12/11/2013, em consonância com a atribuição conferida pelo art. 58, parágrafo único, da Lei n. 12.973/2014. No entendimento de Elidie Palma Bifano, o *caput* do art. 58 da Lei n. 12.973/2014 já teria estabelecido regra geral de neutralidade das normas contábeis subsequentes, não havendo necessidade de ato administrativo da Receita Federal do Brasil, senão para fins meramente operacionais de identificação e procedimentalização dessa neutralização⁵⁰. Seja como for, Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins ressaltam a função de garantia da segurança jurídica que a Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 e respectivas alterações vêm desempenhando, inclusive mediante debates prévios com outros *players*, dentre eles o próprio CPC⁵¹.

Voltando agora para a discussão específica do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), cabe avaliar em que medida houve ou não inovação que se subsumisse aos termos do art. 58 da Lei n. 12.973/2014.

Veja-se que o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) adota como *critério* para identificação do arrendamento se o contrato “transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação” (§ 9). Esse parece ser, essencialmente, o mesmo critério adotado no Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), que definia o arrendamento como “acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado”

49. *Idem*, p. 91-93 e 95.

50. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 91-93 e 95, 2019.

51. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 35-36, 2019.

(§ 4). Portanto, seria lícito concluir que não houve modificação de critério para identificação de arrendamentos.

Todavia, como é possível justificar que, sob o mesmo critério, fenômenos diversos tenham sido abrangidos a partir da inovação contábil? Relembre-se que o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) produziu efeitos mais relevantes em relação ao arrendamento mercantil financeiro. No entanto, é certo que a norma já contemplava sua aplicação ao arrendamento mercantil operacional, ainda que a mensuração e divulgação não fossem muito diferentes da prática anterior. Portanto, se alguma inovação mais impactante houve no Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) foi em relação (1) à identificação de outros contratos como arrendamentos para fins contábeis (v.g., locação); e (2) à mensuração e divulgação do arrendamento mercantil operacional e dessas outras formas contratuais consideradas como arrendamentos, passando-se a adotar a mesma disciplina anteriormente prevista para o arrendamento financeiro de modo uniforme para todas as formas de arrendamentos assim consideradas pela contabilidade.

Possivelmente essa seria a razão pela qual o art. 1º do Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, com as alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB n. 1.889, de 06/05/2019, somente considera como modificação de critérios contábeis algumas das disposições do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), tais como a determinação do prazo do arrendamento (inciso II) e o tratamento conferido às modificações do arrendamento (inciso VII, "a").

Como se percebe, no campo da própria identificação do arrendamento como a transferência do direito de usar um bem por determinado período de tempo mediante contraprestação, essa potencial ampliação de escopo de operações caracterizadas como arrendamento para a contabilidade não foi considerada pela Receita Federal do Brasil como uma inovação de critério ou método contábil. E, de fato, não parece ser. O que foi considerado como inovação foram os demais critérios de identificação e mensuração dos arrendamentos, o que vai em linha com o entendimento de que, de fato, houve inovação contábil, pois antes esses critérios eram aplicáveis apenas ao arrendamento mercantil financeiro, e, agora, passaram a ser aplicáveis também para o arrendamento mercantil operacional e outras formas consideradas como arrendamentos pela novel norma contábil.

A partir daí colocam-se os seguintes questionamentos: (1) houve ampliação do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) em relação ao Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2)? e (2) caso tenha havido, essa ampliação conceitual se enquadraria como "modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis" para fins de aplicação do art. 58 da Lei n. 12.973/2014?

De um lado, pode-se defender que não houve ampliação de escopo entre os referidos Pronunciamentos. Tanto o arrendamento mercantil como o arrendamento operacional já eram contemplados pela norma anterior, ainda que com formas de contabilização diversas, assim como outras figuras contratuais, como a locação. Inclusive, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) determinava a sua aplicação aos chamados contratos de "aluguel-compra", isto é, "contratos para o aluguel de ativo que contenham condição, dando ao arrendatário a opção de adquirir o ativo após o cumprimento das condições acordadas" (§ 6).

Ademais, é possível entender que aquele Pronunciamento não estava limitado à existência de um arrendamento mercantil no sentido estritamente jurídico, mas a qualquer espécie de negócio que apresentasse as características que a contabilidade elegeu para determinar a presença de um arrendamento. Veja-se que a norma exigia a sua aplicação a "acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores". Ou seja, abre-se a possibilidade para que o arrendamento seja apenas um elemento de um contrato maior, hipótese em que a norma contábil teria aplicação relativamente a esse elemento específico.

Nessa linha, ganha relevância o disposto no art. 49 da Lei n. 12.973/2014, que neutraliza os efeitos da consideração contábil de elementos de arrendamentos contidos dentro de negócios jurídicos que legalmente não sejam considerados como um arrendamento mercantil propriamente dito. Ou seja, a partir do art. 49 da Lei n. 12.973/2014, percebe-se que a legislação tributária já admitia que outras formas contratuais fossem, ao menos em parte, consideradas como arrendamentos pela contabilidade. Essa leitura é confirmada pela Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, com as alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB n. 1.889, de 06/05/2019, que não identifica como inovação os §§ 1 a 13 do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), que tratam não apenas da identificação do arrendamento, mas também da separação de componentes de arrendamento de um contrato.

Por outro lado, é possível entender que houve efetiva ampliação de escopo pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) em relação à norma anterior. Ainda que a norma anterior mencionasse a sua aplicação ao chamado "aluguel-compra" e, eventualmente, a elementos de arrendamentos presentes em outras formas de contratação, houve evidente alteração no campo da identificação do arrendamento. A própria norma deixa explícita a sua aplicação não apenas a contratos que sejam arrendamentos do ponto de vista estritamente legal, mas também àqueles que contenham um arrendamento (§ 9º). E essa menção vai muito além do referido

"aluguel-compra", abarcando outras figuras contratuais. O que é importante observar aqui é que, por exemplo, a locação de um espaço comercial não é considerada como meramente contendo um elemento de arrendamento, mas, diversamente, é considerada ela própria, em sua integralidade, um arrendamento mercantil. E esse tratamento não era conferido pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), o que permite concluir que a norma subsequente possui escopo mais amplo que a anterior.

Portanto, nessa linha de entendimento, ainda que não tenha havido modificação de critério contábil para identificação de um arrendamento mercantil, é possível dizer que houve, ao menos, *adoção* desse critério para figuras antes não abrangidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1), o que justificaria a aplicação do art. 58 da Lei n. 12.973/2014. Portanto, se considerarmos que houve inovação contábil, caberá, portanto, neutralizá-la.

Nessa sequência, vale notar com maior atenção que a própria Instrução Normativa RFB n. 1.889/2019 estipulou o seguinte nos itens 30 a 32 do Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, *in verbis*:

30. O disposto neste anexo também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial.

31. A aplicação do disposto neste anexo aos contratos de que trata o item 30 será feita sem prejuízo das demais disposições da legislação tributária.

32. O disposto nos itens 30 e 31 aplica-se, por exemplo, à pessoa jurídica locatária de contrato de locação que contabilize a operação conforme o disposto no CPC 06, que deverá observar, além do disposto neste Anexo, as disposições relativas a aluguéis constantes na legislação tributária, tais como: [...]

O item 30 acima está funcionando como uma "cláusula residual" de neutralização para figuras contratuais que não sejam juridicamente consideradas arrendamentos mercantis, mas que sejam tratadas como arrendamentos pela norma contábil. Trata-se de disposição semelhante àquela do art. 49 da Lei n. 12.973/2014, aplicável na vigência do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1). E, o próprio item 32 dispõe que, exemplificativamente, a locação é uma dessas figuras contratuais que não são tipificadas como arrendamento, mas que recebe esse tratamento da norma contábil, devendo receber o mesmo tratamento neutralizador.

Desse modo, entendendo-se ter havido inovação contábil, a adoção desse critério de identificação de arrendamento pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) para outros fenômenos não abrangidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) exigiria que se identificasse, de acordo com o art. 58 e parágrafo

único, da Lei n. 12.973/2014, a inovação de critério. Portanto, ao descartar a existência de modificação ou adoção de critério contábil pela novel norma de arrendamento, tem-se que a neutralização do tratamento contábil aplicável às demais figuras contratuais que não sejam juridicamente consideradas como arrendamentos, mas que assim sejam tratadas pela norma contábil, ocorreu por meio do art. 49 da Lei n. 12.973/2014, que funcionaria como uma cláusula residual de neutralização.

Em síntese, tem-se que o atual tratamento contábil dos arrendamentos pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) está integralmente neutralizado, seja pelos arts. 46 a 49 da Lei n. 12.973/2014, se se entender que não houve inovação, seja pelo próprio art. 58 da Lei n. 12.973/2014, se se considerar que houve efetiva inovação; nesse caso, o ato normativo do Fisco representa a procedimentalização dessa neutralização, o que vai em linha com o objetivo do referido dispositivo legal, de conferir segurança jurídica aos contribuintes, até que lei em sentido formal regule a matéria.

Finalmente, enquanto exercício dialético, é interessante pensar sobre qual seria o tratamento tributário conferido a essas outras figuras contratuais, que contenham elementos de arrendamento ou que sejam consideradas como arrendamentos pela norma contábil, se não houvesse as disposições dos arts. 49 e 58 da Lei n. 12.973/2014 e, agora, também o item 30 do Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017. O tratamento tributário de uma locação, por exemplo, seguiria o que determinado pela contabilidade, como se arrendamento mercantil fosse? Ou haveria de se aplicar outras normas tributárias que dispõem sobre tratamento a ser conferido aos locatícios?

O art. 1º da Lei n. 12.973/2014 refere que a apuração do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS será determinada "*segundo as normas da legislação vigente*, com as alterações desta Lei". De pronto, portanto, é possível notar que a legislação tributária vigente (no caso, o art. 11 da Lei n. 6.099/1974) não foi afastada, salvo em relação às alterações trazidas pela própria Lei n. 12.973/2014.

Mesmo se não houvesse as disposições dos arts. 49 e 58 da Lei n. 12.973/2014, é certo que para fins tributários os pagamentos realizados a título de aluguéis seriam considerados, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, como despesas operacionais da pessoa jurídica, nos termos do art. 311 do Decreto n. 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda), cujo amparo legal é o art. 47 da Lei n. 4.506/1964. E, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, é certo que as despesas com locação permitiriam a tomada de créditos de acordo com a previsão do art. 3º, inciso IV, das Leis n. 10.637/2002 e

n. 10.833/2003 ("aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa").

Ocorre que considerar as despesas de locação como despesa operacional da companhia conflita diretamente com o tratamento contábil que está refletido no lucro líquido da empresa, e do qual parte a tributação do IRPJ e da CSLL, já que contabilmente o bem foi registrado no ativo imobilizado e deve ser submetido a depreciação. Do mesmo modo, para fins da apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, o tratamento determinado pela contabilidade faria com que o crédito se deslocasse do inciso IV para o inciso V do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 ("valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica").

No entanto, nesse caso específico, admitir que o tratamento tributário seguisse por si só o tratamento contábil acabaria por violar a legalidade tributária. Mesmo que se queira admitir que a tributação do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido segundo apurado pela contabilidade, é sempre necessário verificar em que medida o tratamento conferido pela contabilidade se compatibiliza com a legislação tributária, ainda que a Lei n. 12.973/2014 ou outro diploma legal não tenham neutralizado os reflexos contábeis na tributação. O mesmo vale para fins de incidência de PIS e COFINS.

Conforme já defendido, a mera remissão, de forma automática, ao resultado apurado segundo a contabilidade não é suficiente para que a tributação absorva o tratamento conferido por um novo Pronunciamento do CPC, devendo haver, necessariamente, a introdução do critério contábil por meio de lei, com respeito, ainda, ao arquétipo constitucional. Trata-se do prestígio ao princípio da legalidade enquanto garantidor de segurança jurídica ao contribuinte. Ainda, dada a dependência de lei para que ocorra a tributação, é prerrogativa do legislador ponderar em que medida um determinado critério contábil se compatibiliza com os demais princípios constitucionais que orientam a relação tributária, o que reforça a necessidade de lei para que os efeitos de um novo Pronunciamento do CPC produzam reflexos na apuração de tributos⁵². Ao cabo, é isso o que faz o art. 58 da Lei n. 12.973/2014, quando neutraliza os efeitos de qualquer inovação contábil posterior a 12/11/2013.

Isso não significa afirmar, no entanto, que não poderia haver eventual compatibilidade do tratamento conferido pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), no que diz respeito a outras formas contratuais não tipificadas como arrendamentos, com os princípios tributários atualmente vigentes. Significa dizer, apenas, que,

52. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 150-152. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

mesmo que não houvesse a regra do art. 49 e do art. 58 da Lei n. 12.973/2014, o tratamento contábil do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) não prevaleceria até que houvesse a edição de lei tributária que, sem descuidar dos princípios tributários e do conceito de renda, eventualmente incorporasse esse tratamento ao regime tributário do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS. Isso não ocorrendo, o Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) encontra-se neutralizado pelas disposições dos arts. 49 e 58 da Lei n. 12.973/2014.

5 CONCLUSÕES

A partir da realização do presente estudo, foi possível chegar às seguintes conclusões:

a) O tratamento contábil conferido às operações de arrendamento pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) não alterou a natureza do instituto do arrendamento mercantil para fins tributários. O tratamento tributário continua sendo, essencialmente, o mesmo previsto originalmente pela Lei n. 6.099/1974, ainda que contabilmente as alterações promovidas pela Lei n. 11.638/2007, pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) e pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) tenham sido bastante profundas.

b) Para fins tributários, o arrendamento mercantil é tratado como um aluguel, autorizando-se a dedução das contraprestações como despesa operacional da arrendatária, vedando-se, no entanto, a dedução de encargos com depreciação ou amortização do bem arrendado. Para a contabilidade é o inverso: o arrendamento é "capitalizado" na companhia, isto é, o direito de uso é lançado no ativo, gerando a possibilidade de dedução dos encargos de depreciação ou amortização.

c) É claro o objetivo dos arts. 46 a 49 da Lei n. 12.973/2014 para neutralizar os efeitos contábeis do tratamento dos arrendamentos, tanto para fins do IRPJ e da CSLL, quanto para fins dos reflexos produzidos na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS. Esses mesmos objetivos de neutralização foram implementados em relação ao Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2), por força do que dispõe o art. 58 da Lei n. 12.973/2014, e conforme agora o Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, com a redação conferida pela Instrução Normativa RFB n. 1.889/2019.

d) O conceito jurídico de "ativo" trazido pelo art. 179 da Lei n. 6.404/1976, especialmente a partir da modificação introduzida pela Lei n. 11.638/2007, é diverso do conceito clássico de "patrimônio" decorrente do direito civil brasileiro. Enquanto esse último está preocupado com a titularidade formal do bem, o pri-

meiro está preocupado com a titularidade econômica, atribuída a quem obtém os benefícios decorrentes da utilização do bem e assume os respectivos riscos. No entanto, para fins tributários, prevalece o conceito de "patrimônio" de acordo com a legislação civil.

e) É possível concluir que a inovação contábil perpetrada pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) em nada modificou a incidência de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Em uma evolução do movimento já identificado por Fábio Konder Comparato no parecer que inspira o título deste trabalho, a contabilidade despreendeu-se do direito, mas, ainda assim, o direito tributário continua alheio ao tratamento contábil dos arrendamentos mercantis, como se nada tivesse mudado, sob a ótica da tributação, desde que o arrendamento mercantil foi introduzido em nosso ordenamento jurídico.

6 REFERÊNCIAS

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

BOSKO, Leandro Dragojevic. Arrendamento mercantil: o desvirtuamento do instituto pelo poder judiciário brasileiro e sua equiparação ao financiamento. **Revista de Direito Empresarial**, São Paulo, v. 21, p. 17-45, 2016.

CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3.

COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da "nova contabilidade" e as operações de "leasing". **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 68, p. 50-62, 1987.

FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **IFRS 16: riscos jurídicos**. São Paulo: All Print Editora, 2018.

GELBCKE, 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.

_____. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fábio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 15-41, 2019.

RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing*: arrendamento mercantil no direito brasileiro. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. Nova contabilidade e tributação da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 200-221.

_____; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado: análise do Recurso Extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-importação sobre operações de leasing internacional). In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RÓDRIGUES, Raphael Silva (Org.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 693-708.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 22. ed. Köln: Otto Schmidt, 2015.

VILHENA, Isabella Magalhães. Arrendamento mercantil financeiro e operacional de aeronaves no direito brasileiro: aspectos gerais e vantagens para a indústria da aviação civil. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 72, p. 91-110, 2016.

WALD, Arnaldo. A introdução do *leasing* no Brasil. In: _____ (Org.). **Doutrinas essenciais de direito empresarial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. 4, p. 507-515.

TRANSAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS

Luciana Ibiapina Lira Aguiar

Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas (FGV). Professora no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** Transações entre partes relacionadas: decifrando os conceitos contábeis de "partes" e "transações" **3** Melhores práticas em transações entre partes relacionadas **4** Responsabilidade dos administradores nas transações entre partes relacionadas **5** Divulgação de TPRs **6** Normas tributárias **7** Resumo conclusivo **8** Referências.

RESUMO: Este estudo discorre sobre as transações entre partes relacionadas, com a explanação dos conceitos de "partes" e "transações" e, também, dos parâmetros estabelecidos para fins de aferição das condições comutativas dispostos nas leis e nas normas infralegais. As transações entre partes relacionadas constam da relação de principais operações de fiscalização, conforme se observa no **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019**.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Transações entre partes relacionadas (TPR).

1 INTRODUÇÃO

Transações entre partes relacionadas são um dos itens constantes da relação de principais operações de fiscalização em 2019, conforme se observa no **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**¹. A razão declarada no documento é que transações intragrupos podem ser utilizadas para reduzir significativamente o valor de tributos a serem pagos.

Mesmo ainda sendo uma das prioridades da fiscalização em 2019, Transações entre Partes Relacionadas (TPR) é tema objeto de antiga regulação no direito tributário e de constante atenção por parte das autoridades fiscais.

1. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. p. 46.

No campo do direito societário não é diferente. A Lei 6.404/1976² (LSA) por diversas vezes faz menção a relações entre companhias e outras a elas ligadas de alguma forma, tendo sempre por foco mitigar conflitos de interesses e potencial prejuízo aos interesses sociais. Em função da relevância do tema, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) regulou-o pela primeira vez em 1986, por meio da Deliberação CVM 26. Atualmente, as TPRs são objeto de disposições contidas em alguns atos normativos, que remetem ao Pronunciamento Técnico Contábil 05 (CPC05-R1) – “Divulgação sobre Partes Relacionadas”³, aprovado pela Deliberação CVM 642 de 7 de outubro de 2010.

O objetivo do CPC05-R1 é assegurar que as demonstrações contábeis divulguem de forma adequada a “possibilidade de o balanço patrimonial e a demonstração do resultado da entidade estarem afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos, incluindo compromissos, com referidas partes relacionadas”⁴.

Como rapidamente se infere, TPR é assunto de relevância para o desenvolvimento das relações empresariais e econômicas, ainda mais em um contexto com grupos econômicos cada vez maiores e transnacionais e de valorização da transparência no contexto da governança corporativa.

Este artigo tem por objetivo analisar questões contábeis, societárias e tributárias relacionadas a TPR, buscando abordar de forma holística as diversas nuances que o tema envolve. Diante de tema tão caro à governança das companhias, este artigo pretende discorrer sobre as seguintes questões: (i) quais são as melhores práticas e parâmetros adequados à realização desse tipo de transação? (ii) quais são os princípios que norteiam a divulgação de informações? (iii) como os parâmetros contábeis e societários se relacionam com os previstos na legislação tributária?

É o que se passa a analisar.

2 TRANSAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS: DECIFRANDO OS CONCEITOS CONTÁBEIS DE “PARTES” E “TRANSAÇÕES”

Partes relacionadas são pessoas ou entidades que mantêm vínculos entre si de tal forma a permitir que uma parte exerça influência significativa⁵ sobre outra.

2. Arts. 243 e 247.

3. O IAS 24 é a norma internacional correlata.

4. CPC05-R1, 2010. p. 2.

5. Lei n. 6.404/1976, art. 243 “[...] § 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la”.

O tipo de relacionamento que caracteriza a relação pode decorrer de controle societário, parentesco, influência na gestão e pode assumir diversas formas.

O conceito está diretamente ligado a características (influência ou dependência) que possam permitir que negociações não se realizem como se fossem praticadas entre partes independentes.

O CPC05-R1 deve ser interpretado tendo em vista dois eixos centrais que delimitam o seu escopo; são eles (i) o conceito de partes relacionadas e (ii) o conceito de transações.

2.1 Partes relacionadas

No que concerne às transações com partes relacionadas, a norma trata de situações distintas, a saber: (i) pessoas físicas, que são consideradas partes relacionadas em função de laços de parentesco e (ii) pessoas jurídicas que são consideradas partes relacionadas em função de relações societárias (diretas ou indiretas) e/ou econômicas.

Qualificam-se como partes relacionadas as pessoas físicas e membros próximos de sua família que tiverem as seguintes relações com a entidade que reporta a informação ou com sua controladora:

- (i) ter controle pleno ou compartilhado da entidade;
- (ii) ter influência significativa sobre a entidade;
- (iii) ser membro do pessoal-chave da administração da entidade.

Os termos "controle" e "influência significativa" são definidos nos Pronunciamentos Técnicos CPC18, CPC19 e CPC36, respectivamente, e são utilizados pelo CPC05-R1 com os significados especificados naqueles Pronunciamentos Técnicos.

Pessoal-chave da administração são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.

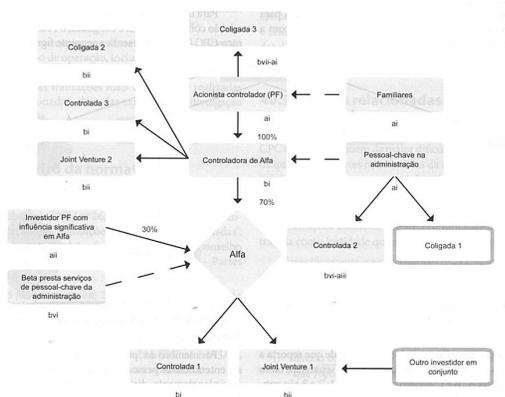
Membros próximos da família, por sua vez, são aqueles dos quais se pode esperar que exerçam influência ou sejam influenciados pela pessoa nos negócios desses membros com a entidade. O item 9 do CPC05-R1 traz uma relação de situações para exemplificar hipóteses em que membros próximos se encaixam

na definição de partes relacionadas. Evidentemente, a relação ali posta não é taxativa, o que já foi inclusive esclarecido pelo Comitê de Interpretação do IFRS⁶.

São também consideradas partes relacionadas as pessoas jurídicas que tiverem as seguintes relações com a entidade que reporta a informação:

- (i) ser membro do mesmo grupo econômico. Esse tópico abrange a controladora, cada uma das controladas de forma plena ou sob controle conjunto, e entidades sob controle comum direto ou indireto;
- (ii) ser coligada ou controlada em conjunto (*joint venture*) ou coligada ou controlada em conjunto de entidade-membro do mesmo grupo econômico;
- (iii) estar sob o controle conjunto (*joint venture*) de uma terceira entidade que também detenha o controle conjunto da entidade que reporta;
- (iv) ser uma entidade de plano de benefício pós-emprego cujos beneficiários são os empregados de ambas as entidades, a que reporta a informação e a que está relacionada com a que reporta a informação;
- (v) tenha influência significativa sobre a entidade;
- (vi) seja ela, ou qualquer membro de grupo do qual faz parte, pessoal-chave da administração da entidade ou de sua controladora.

O diagrama abaixo ilustra as relações que podem configurar as partes relacionadas:



Fonte: **Manual de contabilidade societária**⁷, p. 702.

6. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ias-24/#agenda>>. Acesso em: 5 abr. 2019.
7. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Como se vê, muitas são as possibilidades de vínculo que torna a entidade relacionada a alguém ou a outra entidade. Da mesma forma, muitas são as transações que podem acabar ocorrendo entre essas partes.

2.2 Transações

Conforme o CPC05-R1, TPR consiste na "transferência de recursos, serviços ou obrigações entre uma entidade que reporta a informação e uma parte relacionada, independentemente de ser cobrado um preço em contrapartida"⁸.

É bom que se diga que a existência de TPR, bastante usual nos negócios, por si, não representa nenhum problema ou ilegalidade. Ocorre que, mesmo sendo normais, essas transações guardam **potencial de geração de conflitos de interesses e/ou desvirtuamento do interesse social**, resultando em benefícios indevidos a terceiros, em prejuízo do patrimônio social.

Sob o aspecto empresarial, elas não devem ser estigmatizadas ou proibidas, já que podem ser relevantes. É comum, por exemplo, que um grupo econômico estabeleça estratégia e gestão única e, nesse contexto, segregue atividades operacionais em entidades distintas⁹ e requeira que parte da estratégia da controladora seja realizada por meio de investidas.

Sob o enfoque jurídico, contudo, faz-se necessária a fixação de normas de conduta e parâmetros que visem a mitigar o uso indevido desse tipo de transação. Já sob o aspecto contábil e societário/mercado de capitais, medidas de transparência são impostas dada a possibilidade de TPRs afetarem políticas e, também, as demonstrações contábeis.

Frise-se que a mera possibilidade é motivo suficiente para que o CPC05-R1 determine a divulgação de diversas informações que visam a chamar a atenção dos usuários para a existência de partes relacionadas e transações entre elas e a entidade que reporta.

Segundo Mackenzie et al.¹⁰, os requisitos de transparência para fins de demonstração contábil e/ou fornecimento de informações e de acordo com os normativos societários (i.e., Formulário de Referência) decorrem justamente das seguintes potenciais situações inerentes à TPR:

8. CPC05-R1, 2010. p. 4.

9. É comum na atualidade que os grupos tenham unidades fabris, centros de distribuição, entidades dedicadas a atividades reguladas, estruturas internacionais e tudo isso definido em razão da maior eficiência dos negócios do grupo econômico.

10. MACKENZIE, Bruce et al. **IFRS 2012**: interpretação e aplicação. Porto Alegre: Bookman, 2013. p. 844.

- (i) partes relacionadas podem realizar entre si transações que partes não relacionadas normalmente não realizariam;
- (ii) as transações entre partes relacionadas podem se dar por valores não comparáveis aos que seriam cobráveis em transações similares contratadas por partes independentes;
- (iii) a mera existência de relação entre as partes é suficiente para afetar decisões sobre transações com outras partes (ex.: impedir a negociação com algum terceiro, concorrente de uma empresa ligada);
- (iv) as transações podem decorrer exclusivamente do fato de as partes serem relacionadas¹¹.

O termo transação é utilizado no pronunciamento contábil de forma bastante abrangente, abarcando compras, vendas, transferências, empréstimos, adiantamentos, limitações mercadológicas e tecnológicas, transferência de tecnologia, compartilhamento de estruturas, direitos de preferência (ex.: na subscrição de valores mobiliários), comodato, transferências não remuneradas, formação de fundos de investimentos exclusivos, fornecimento de garantias, avais ou fianças, liquidação de passivos em nome da empresa ligada, aquisições de direitos ou opções de compra, entre outras que se encaixem na definição¹².

3 MELHORES PRÁTICAS EM TRANSAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS

De acordo com o Código Brasileiro de Governança Corporativa – Companhias Abertas (“Código”)¹³⁻¹⁴, as companhias devem ter políticas e práticas de governança visando a assegurar que toda e qualquer transação com parte relacionada seja realizada sempre no melhor interesse da companhia, com plena independência e absoluta transparência.

-
11. No mesmo sentido são os itens 6 a 8 do CPC05-R1.
 12. Lembre-se que as normas brasileiras, assim como as internacionais (IFRS) que as norteiam, privilegiam princípios e não regras objetivas, permitindo que a essência da norma possa ser extraída, por seu intérprete, de acordo com as características específicas de cada transação e seus agentes.
 13. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5. ed. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2019.
 14. A CVM editou a Instrução n. 586, de 8 de junho de 2017, que incorpora a sua regulação a aplicação das práticas de governança previstas no referido Código Brasileiro de Governança Corporativa – Companhias Abertas.

O IBGC¹⁵ adverte que as negociações entre partes relacionadas devem ser conduzidas de maneira efetiva e independente, o que tende a levar a condições **comutativas**.

A comutatividade é característica que pressupõe a igualdade, sem levar em conta condições das partes/pessoas. Trata-se de um atributo caracterizador de reciprocidade e equilíbrio na relação contratual.

No direito civil, o conceito de comutatividade contratual está relacionado à situação em que cada contratante, além de receber da outra parte prestação equivalente à sua, também pode, de imediato, verificar tal equivalência, sendo essa condição de equivalência essencial, nas palavras de Arnaldo Rizzardo¹⁶, que também complementa que há riscos considerados naturais nesse tipo de contratação¹⁷.

Inferese que se livremente pactuados, os contratos serão comutativos no entendimento das partes. Em determinadas situações, contudo, a liberdade na manifestação da vontade, ainda que apenas potencialmente, pode ser limitada em virtude de relação de ascendência, influência ou de poder, de uma parte perante a outra, decorrente de diversas circunstâncias, entre elas, o controle societário. Essa é a peculiaridade que envolve as transações ora analisadas (entre controladora e controlada, por exemplo).

Em outras palavras, como dito anteriormente, nas TPRs há potencial de conflito de interesses ou de celebração do negócio em bases não comutativas, assim consideradas quando distintas daquelas que prevaleceriam em condições de mercado numa transação não forçada.

A LSA, por prever esse potencial conflito de interesses e/ou injusto favorecimento, veiculou os seguintes comandos:

Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados **por atos praticados com abuso de poder**.

§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:

a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo

15. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Carta_Diretriz_4.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

16. RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 76.

17. Em oposição, nas obrigações aleatórias, o risco faz parte do objeto do contrato, ou seja, os contratantes reconhecem que a situação do contrato está sujeita a alterações em função de eventos futuros e imprevisíveis, decorrendo daí que as prestações e contraprestações não importarão, necessariamente, em equilíbrio contratual.

da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional;

[..]

(c) [...] adoção de políticas ou decisões que **não tenham por fim o interesse da companhia** e visem a causar prejuízo a acionistas minoritários, aos que trabalham na empresa ou aos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;

[..]

Art. 245. **Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.**

Art. 246. A sociedade controladora será obrigada a reparar os danos que causar à companhia por atos praticados com infração ao disposto nos artigos 116 e 117.

[..]. (grifos nossos).

Sendo assim, sempre que existir relação entre partes que possa ensejar dúvidas acerca da comutatividade da contratação, as boas práticas de governança requerem que a celebração do negócio se pautem em parâmetros que espelhem as condições que seriam verificadas em uma transação entre partes independentes.

A análise concreta da comutatividade em TPRs compreende duas dimensões que devem ser conjuntamente consideradas, a saber: as condições de negociação que precedem a transação, levando-se em conta a forma como foi proposta, estruturada, deliberada, aprovada e divulgada, e o resultado obtido quanto a preço, prazo, garantias e condições gerais.

Na avaliação da negociação, segundo a Carta Diretriz do IBGC¹⁸, deve ser levada em conta a forma como a TPR foi proposta, estruturada, deliberada, aprovada e divulgada, observados todos os fatores relevantes, tais como relação de troca, adequação da metodologia de avaliação adotada aos ativos envolvidos, razoabilidade das projeções e verificação de alternativas disponíveis no mercado. Quaisquer elementos que afetem o valor intrínseco do objeto da transação devem ser considerados.

A garantia das condições comutativas ou a mitigação de dúvidas acerca da independência na negociação pode exigir especificidades no processo de tomada de decisão por parte dos administradores das entidades envolvidas. Essas

18. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Transações entre partes relacionadas**. Coordenação de João Laudo de Camargo e Luiz Spinola. São Paulo: IBGC, 2014. p. 11. (Série Cartas Diretrizes, 4).

especificidades podem estar definidas no estatuto social da entidade (ex.: exigência de que TPRs relevantes sejam aprovadas pelo conselho de administração e/ou descritas mais detalhadamente em política de TPR¹⁹).

Em resumo, as boas práticas indicam que TPRs devem observar todos os fatores relevantes para que sejam proveitosas para as partes e atendam aos interesses sociais, sendo que todos os elementos que afetem o valor intrínseco do objeto da transação devem ser considerados, e, cabe aos administradores das companhias cuidar para que esses parâmetros sejam não apenas observados mas também observáveis pelos terceiros interessados.

4 RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES NAS TRANSAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS

Os administradores devem ser qualificados para as suas atribuições e devem ser diligentes no seu cumprimento. Além dos artigos 117 e 245 da LSA já citados, alguns dispositivos da LSA, relacionados aos deveres fiduciários, merecem destaque para fins de análise de transações entre partes relacionadas e seus pressupostos. São eles:

- **Art. 155 – Dever de lealdade:** o administrador deve servir com lealdade à companhia, sendo-lhe vedado omitir-se no exercício ou proteção de direitos da companhia, ou, visando à obtenção de vantagens, para si ou para outrem, deixar de aproveitar oportunidades de negócio de interesse da companhia.
- **Arts. 153 e 154 – Dever de diligência:** o administrador deve exercer suas funções com a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições a ele conferidas, sempre no interesse da companhia, e buscando satisfazer as exigências do bem público e da função social da empresa.
- **Art. 157 – Dever de informar:** o administrador é obrigado a comunicar imediatamente qualquer deliberação da assembleia-geral ou dos órgãos de administração da companhia, ou fato relevante ocorrido nos negócios, que possa influir, de modo ponderável, na decisão dos investidores do mercado de vender ou comprar valores mobiliários emitidos pela companhia. Cabe ainda, ao administrador, informar sobre eventuais interesses que possua nos negócios sociais da companhia (art. 157, *caput* e § 1º).

19. Exemplos dessa política podem ser encontrados publicamente. Vide <<http://ri.bmfbovespa.com.br/ptb/3528/576113.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

Considerando os deveres fiduciários impostos pela LSA, espera-se que, no exercício de seu mandato, o administrador tome decisões informadas e refletidas, perseguindo o interesse comum da companhia. Para tanto, deve dispor de informações, tempo de análise prévia à deliberação e assessoria técnica adequados à natureza e à complexidade da operação.

Especificamente em relação às TPRs, os deveres fiduciários dos administradores se concretizam por meio de medidas necessárias para garantir que:

- (i) todas as informações necessárias à tomada da decisão estejam disponíveis em tempo hábil;
- (ii) as condições de TPRs sejam negociadas de maneira independente e efetiva entre as partes, o que tende a propiciar a comutatividade da operação;
- (iii) sejam analisadas formas alternativas para conclusão da operação;
- (iv) as deliberações e negociações sejam devidamente fundamentadas e documentadas, para posterior averiguação;
- (v) as informações relevantes sejam tempestivamente divulgadas a terceiros interessados (*stakeholders*).

Adicionalmente, o IBGC recomenda que, sempre que possível, transações entre partes relacionadas sejam embasadas em laudos de avaliação independentes, elaborados com base em premissas realistas e informações referendadas por terceiros. Vale lembrar também o Parecer de Orientação CVM n. 35, de 1º de setembro de 2008 ("Parecer CVM 35/2008"), referência normativa relevante em TPR²⁰ de natureza societária²¹, que pode contribuir para nortear a atuação do administrador em qualquer TPR.

Segundo o Parecer CVM 35/2008, a função dos administradores da companhia controlada, controladora ou ambas, no contexto de TPRs é "cumprir os deveres fiduciários que a lei lhes atribui, defendendo os interesses da companhia

20. Além disso, seguindo a experiência internacional acerca da interpretação dos deveres fiduciários dos administradores, a CVM recomenda que: "um comitê especial independente seja constituído para negociar a operação e submeter suas recomendações ao conselho de administração, observando as orientações contidas no parágrafo anterior." (Parecer de Orientação CVM 35).

21. O Parecer de Orientação 35 destina-se a operações de fusão, incorporação e incorporação de ações envolvendo sociedade controladora e suas controladas ou sociedades sob controle comum. Segundo seu texto, essas operações exigem atenção especial porque não existem "duas maiorias acionárias distintas, que deliberem separadamente sobre a operação, defendendo os interesses de cada companhia", sendo, por conseguinte, considerável o risco de que a relação de troca de ações na operação não seja comutativa.

que administram e de seus acionistas, assegurando a fixação de uma relação de troca equitativa".

Continua o Parecer ressaltando que os administradores devem observar os critérios que lhes pareçam mais adequados (preservando-se o direito à livre negociação), agir com diligência e lealdade à companhia que administram e zelar para que as condições do negócio observem relações estritamente comutativas.

Por fim, o Parecer CVM 35/2008 recomenda a análise da oportunidade e conveniência da contratação de assessores, com independência em relação ao controlador, e que os trabalhos dos assessores sejam devidamente supervisionados.

Importa observar por fim que, como regra geral e aderindo à teoria do *Business Judgment Rule*, o tema do dever de diligência e da responsabilidade dos administradores está associado à forma como estes exercem suas funções, portanto, documentar todo o processo de decisão é relevante para mitigar riscos de questionamentos nesse sentido.

5 DIVULGAÇÃO DE TPRs

5.1 Das notas explicativas às demonstrações financeiras

Nos tempos atuais, constata-se crescente valorização de relatórios financeiros que considerem abordagens mais qualitativas e ofereçam melhores condições para análise comparativa das oportunidades de investimento disponíveis no mercado.

As demonstrações contábeis são fontes relevantes de informações corporativas por apresentarem informações organizadas e produzidas de acordo com normas padronizadas. Estudos²² comprovam a importância da informação contábil para o mercado de capitais, por mitigar ou minimizar falhas de mercado.

Além dos acionistas e investidores (ainda que potenciais) outros interessados fazem uso dos relatórios e demonstrações gerados pela contabilidade. Fornecedores e instituições financeiras podem utilizá-los para avaliação de risco de crédito e *covenants* de dívida, analistas os utilizam para avaliar o grau de risco de investimentos, governos usam registros contábeis como instrumento de fiscalização (tributos) e como forma de avaliar a capacidade de qualificação de empresas em processos licitatórios; órgãos reguladores como a CVM e o Banco

22. Nesse sentido vide PEREIRA, M. A. Estudo do nível de divulgação e sua relação com a estrutura de capital em empresas brasileiras. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ANPAD, 2004.

Central do Brasil também se valem dos demonstrativos contábeis em seus processos de fiscalização. Empregados, por sua vez, podem fazer uso dessas informações para avaliar a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores, bem como a capacidade de custear sua remuneração e benefícios de aposentadoria²³. Portanto, a principal função dos relatórios contábeis é prover **informação de interesse** dos diversos *stakeholders* da companhia que os divulga²⁴.

De acordo com o **Manual de contabilidade societária**²⁵, "o objetivo principal da contabilidade é permitir que seus usuários sejam capazes de avaliar a situação econômico-financeira da companhia, seja num sentido estático ou acerca de tendências futuras" e, diante dessa função primordial, a transparência deve ser compreendida como um valor intrínseco.

Ser transparente, mais do que obrigação de informar, é disponibilizar as informações requeridas por disposições legais ou regulamentares, bem como aquelas consideradas úteis para as partes interessadas, sendo um princípio norteado pela busca de relacionamentos de confiança.

Disponibilizar informações, para fins contábeis, é um processo considerado adequado quando as **características quantitativas e qualitativas estão presentes de forma concomitante e na medida certa**. Informações de qualidade, conforme a Estrutura Conceitual Básica ("CPC00-R1"), aprovada pela CVM²⁶ e pelo Conselho Federal de Contabilidade, são aquelas que observam os seguintes requisitos:

- **compreensibilidade**: a informação disponibilizada é prontamente assimilada pelos usuários;
- **relevância**: a informação disponibilizada é capaz (ainda que potencialmente) de influenciar as decisões econômicas, ajudando a avaliar o impacto de eventos ou corrigindo avaliações anteriores;
- **materialidade**: a omissão ou distorção da informação é capaz de influenciar decisões econômicas (dos usuários) tomadas com base nas demonstrações contábeis;

23. Nesse sentido vide LOPES, A. B. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

24. Apesar de as informações deverem atender a uma variada gama de *stakeholders*, o CPC00-R1 em seu Capítulo 1 enfatiza que as informações devem ser úteis aos investidores (existentes ou potenciais) e aos credores visando à tomada de decisão acerca de aportes de recursos na entidade.

25. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

26. Aprovado pela Deliberação CVM 675/2011.

- **confiabilidade:** a informação deve ser livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe.

Os itens QC7-QC9 do CPC00-R1 explicam o conceito de informação relevante como aquela capaz de influenciar o processo decisório do usuário, *in verbis*:

A informação contábil-financeira é capaz de fazer diferença nas decisões **se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos** (item QC7).

A informação contábil-financeira tem **valor preditivo se puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para prever futuros resultados** [...] (item QC8).

A informação contábil-financeira tem **valor confirmatório se retroalimentar – servir de *feedback* – avaliações prévias** (confirmá-las ou alterá-las) (item QC9). (grifos nossos).

Adicionalmente, a Estrutura Conceitual Básica (CPC00-R1, QC35 a QC39) também se ateve a uma limitação de ordem prática, ao dispor que os benefícios decorrentes da informação devem sempre exceder ao custo de gerar a própria informação. É sempre importante lembrar que misturar informações relevantes, que contemplem as características acima descritas, com outras desprovidas dessas propriedades, acaba por produzir um efeito prejudicial à qualidade das demonstrações contábeis em sua totalidade, e, conseqüentemente, ao seu uso pelos diversos *stakeholders*. Assim, as informações objeto de *disclosure* devem estar restritas **exclusivamente** a informações relevantes, tendo como referência o conceito de relevância contido na Estrutura Conceitual Básica (CPC00-R1).

Com base em todo o exposto, é imperativo que o CPC05-R1 seja interpretado de forma sistemática com os conceitos gerais trazidos pela Estrutura Conceitual Básica (CPC00-R1), bem como pela Orientação 7 (OCPC07) – “Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral”. Nesse sentido, o conjunto dos dispositivos contábeis permite concluir que as **informações precisam ser individual ou coletivamente relevantes** (significativas) para que haja necessidade de divulgação, nos termos do CPC05-R1.

O julgamento quanto à informação ser ou não significativa passa pela análise dos valores envolvidos, condições de realização (mercado ou fora de mercado), usualidade das operações, alçada de aprovação e reporte (administração ou acionistas), conforme o item 27 do mesmo CPC05-R1, além, obviamente, de a informação ser capaz de fazer diferença nas decisões **por ter valor preditivo, valor confirmatório ou ambos**, como prescreve a Estrutura Conceitual Básica (CPC00-R1). Estas são as premissas que justificam a divulgação de TPRs.

5.2 Do comunicado de TPR e do Formulário de Referência

Como já mencionado, a transparência é essencial às transações entre partes relacionadas, mesmo quando houver convicção quanto à sua conformidade e observância das melhores práticas.

Por isso, requisitos específicos de divulgação estão previstos não apenas para as demonstrações contábeis, como também, em menor periodicidade, por meio dos comunicados específicos, conforme determina a Instrução CVM n. 552, de 9 de outubro de 2014, que alterou o art. 30 da Instrução CVM n. 480/2009 (ICVM 480/2009). *In verbis*:

Informações eventuais

Art. 30. O emissor registrado na categoria A deve enviar à CVM, por meio de sistema eletrônico disponível na página da CVM na rede mundial de computadores, as seguintes informações eventuais:

[...]

XXXIII – comunicação sobre transações entre partes relacionadas, em conformidade com o disposto no Anexo 30-XXXIII, em **até 7 (sete) dias úteis a contar da ocorrência**. (grifos nossos).

O referido dispositivo remete a definição de TPR às normas contábeis e estabelece os seguintes parâmetros (absoluto e relativo) para fins de divulgação:

Art. 1º [...]:

I – à transação ou ao conjunto de transações correlatas, cujo valor total supere o menor dos seguintes valores:

- a) R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); ou
- b) 1% (um por cento) do ativo total do emissor; e

II – a critério da administração, à transação ou ao conjunto de transações correlatas cujo valor total seja inferior aos parâmetros previstos no inciso I, tendo em vista:

- a) as características da operação;
- b) a natureza da relação da parte relacionada com o emissor; e
- c) a natureza e extensão do interesse da parte relacionada na operação.

Segundo notícia²⁷ divulgada pela própria CVM, o parâmetro de R\$ 50.000.000,00 foi fixado levando em conta o número e os valores das transações com partes relacionadas reportadas pelas companhias de maior porte. De outro lado, a divulgação de transações com valores superiores a 1% do ativo total atende às preocupações

27. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2014/20141009-1.html>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

externadas pelos participantes na audiência pública em relação às companhias de menor porte. Para compreender o alcance pretendido pela autarquia no que tange às comunicações eventuais de TPRs, transcreve-se o seguinte texto, parte do relatório de audiência pública, no qual foi manifestado o entendimento no sentido do que fora disposto no Anexo 30-XXXIII:

Em vista disso, o **parâmetro para definição das transações que devem ser divulgadas, bem como a definição das informações mínimas que devem ser prestadas em relação a cada negócio, não guardam necessariamente relação com os critérios adotados na elaboração das demonstrações financeiras**²⁸. (grifos nossos).

O Anexo 30-XXXIII²⁹ rege as disposições no que tange a informações eventuais; já em relação às informações periódicas, as TPRs são também objeto de disposições específicas, reservando-se a Seção 16 do Formulário de Referência, que deve ser preenchido em conformidade com as disposições contidas no Anexo 24³⁰ da ICVM 480/2009.

Neste ponto, cabe pequena digressão sobre o Formulário de Referência (FR). Segundo o Comitê de Orientação para Divulgação de Informações ao Mercado, o Formulário de Referência é o principal informe de comunicação e de prestação de contas da companhia aos seus *stakeholders*, uma vez que "nele estão reunidas **informações relevantes** para a compreensão e avaliação da companhia e dos valores mobiliários por ela emitidos, tais como atividades desenvolvidas, estrutura de controle, fatores de risco, dados econômico-financeiros, comentários dos administradores sobre o desempenho, políticas e práticas de governança corporativa e descrição da composição e da remuneração de sua administração"³¹.

O FR foi criado a partir da ICVM 480/2009 em substituição ao antigo Formulário de Informações Anuais. Segundo Luciana Dias³², o FR se distingue da obrigação anterior por exigir divulgação mais qualitativa das políticas, regras internas e práticas em relação às matérias mais sensíveis na condução dos negócios. As alterações promovidas pela Instrução CVM 552/2014, na ICVM 480/2009,

28. Relatório de Audiência Pública. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2014/20141009-1.html>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

29. "Comunicação sobre transações entre partes relacionadas."

30. "Conteúdo do Formulário de Referência."

31. **Caderno de Pronunciamentos**: 07 anos de CODIM. p. 50. Disponível em: <<http://www.codim.org.br/Arquivos/Download/85-CODIM-Book-7-anos-2012.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

32. DIAS, Luciana. Muito além dos números. **Revista Capital Aberto**, p. 54-56, 2009.

também caminharam na direção de "racionalizar e aprimorar a prestação de informações pelas companhias"³³.

De acordo com a CVM, o FR foi inspirado no *shelf registration system*³⁴ e foi concebido para oferecer ao investidor

[...] **as principais informações** sobre o emissor, como atividades desenvolvidas, fatores de risco, grupo econômico, ativos relevantes, estrutura de capital, dados financeiros históricos e os comentários dos administradores sobre tais fatos, projeções e estimativas divulgadas, administração, recursos humanos, operações com partes relacionadas, plano de recompra das ações, política de divulgação de informações e valores mobiliários emitidos³⁵. (grifos nossos).

A expectativa, portanto, é de que o FR seja não apenas um instrumento de divulgação de textos padronizados, mas, também, como disposto no artigo 17 da ICVM 480/2009, "um elenco de **informações úteis** à avaliação dos seus valores mobiliários".

O Ofício-circular CVM/SEP n. 01/2017 explica que as informações úteis, para fins de FR, também são aquelas capazes de afetar as decisões de investimento e o exercício de direitos por parte dos acionistas minoritários. Portanto, é possível inferir que os critérios qualitativos contidos na Estrutura Conceitual Básica (CPC00-R1), aplicam-se, como regra geral, ao preenchimento de informações financeiras a serem consignadas no FR.

As orientações transcritas a seguir denotam que, especificamente no que tange à divulgação de operações entre partes relacionadas, a regra de preenchimento do FR acompanha as normas previstas no CPC05-R1, veja-se:

16.1. Descrever as regras, políticas e práticas do emissor quanto à realização de transações com partes relacionadas, **conforme definidas pelas regras contábeis que tratam desse assunto**, indicando, quando houver uma política formal adotada pelo emissor, o órgão responsável por sua aprovação, data da aprovação e, caso o emissor divulgue a política, locais na rede mundial de computadores onde o documento pode ser consultado.

33. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2014/20141009-1.html>>. Acesso em: 27 dez. 2017.

34. Termo adotado pelo *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO).

35. ARAGÃO, Lindenberg Araújo; CAVALCANTE, Danival Sousa. Qualidade das informações dos formulários de referência das empresas brasileiras listadas no novo mercado da BM&FBovespa. **RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba, v. 13, n. 3, p. 1.089-1.118, set./dez. 2014. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5160885>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

16.2. Com exceção das operações realizadas entre emissor e sociedades em que este detenha, direta ou indiretamente, a totalidade do capital social, informar, em relação às transações com partes relacionadas que, segundo as normas contábeis, devam ser divulgadas nas demonstrações financeiras individuais ou consolidadas do emissor e que tenham sido celebradas no último exercício social ou estejam em vigor no exercício social corrente: [...]

16.3. Em relação a cada uma das transações ou conjunto de transações mencionados no item 16.2 acima ocorridas no último exercício social: (a) identificar as medidas tomadas para tratar de conflitos de interesses; e (b) demonstrar o caráter estritamente comutativo das condições pactuadas ou o pagamento compensatório adequado [...]

16.4. Fornecer outras informações que o emissor julgue relevantes³⁶. (grifos nossos).

Como é possível constatar, a regulamentação quanto ao fornecimento de informações acerca de TPR denota a relevância atribuída ao tema pela CVM com vistas a minimizar assimetria de informação e, conseqüentemente, garantir confiança imprescindível ao processo de tomada de decisão pelos investidores e outros agentes do mercado. As normas infralegais de natureza societária e de mercado de capitais estão diretamente ligadas às normas contábeis, sendo imprescindível, para a garantia de boas práticas, que os advogados estejam familiarizados com o CPC05-R1 e demais conceitos que norteiam a sua interpretação.

6 NORMAS TRIBUTÁRIAS

Por razões semelhantes às até aqui expostas, o legislador tributário também entendeu por bem introduzir no sistema jurídico tributário brasileiro, normas aplicáveis, especificamente, a transações entre partes ligadas.

A primeira importante observação a ser feita é que a legislação tributária estabeleceu conceitos próprios para os seus fins, portanto, a definição de partes relacionadas que aproveita às normas contábeis e societárias pode não coincidir (e de fato não coincide) perfeitamente com as definições próprias da lei tributária.

Três são as principais normas tributárias que cuidam de parâmetros específicos para fins de apuração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL). Tais parâmetros podem estar relacionados à dedutibilidade de gastos (despesas ou custos) ou ao reconhecimento de

36. Itens do FR, conforme ICVM 480/2009, alterada pela ICVM 586/2017.

receitas em operações entre partes que mantenham relações societárias ou de outra natureza e que possam influenciar as condições negociais das transações.

Se no direito societário a legislação tutela direitos de acionistas minoritários e potenciais investidores, no direito tributário busca-se evitar que haja transferências indevidas de resultado entre partes relacionadas, desvirtuando a aferição da capacidade contributiva de cada contribuinte, causando conseqüente prejuízo ao erário.

A seguir, serão comentados brevemente os principais aspectos de cada norma, dando especial ênfase às semelhanças e diferenças entre elas e os preceitos contidos no CPC05-R1 no que toca aos dois eixos principais da norma (conteúdo normativo de "partes relacionadas" e "transações"), bem como parâmetros para aferição da comutatividade nas transações.

6.1 Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) – legislação tributária

A análise do dispositivo previsto no art. 60 do Decreto-lei n. 1.598/1977, reproduzido no art. 528 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), aprovado pelo Decreto n. 9.580 de 22 de novembro de 2018, permite identificar conceitos relativos a transações entre pessoas ligadas residentes no Brasil.

O dispositivo remete a uma época em que lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas residentes no Brasil estavam sujeitos à incidência de Imposto sobre a Renda na fonte, havendo a preocupação de que fossem feitas transações entre a sociedade e seu sócio/acionista ou pessoa equiparada conferindo vantagens equivalentes a uma autêntica distribuição de lucros, burlando a incidência do tributo³⁷.

A norma antielisiva de DDL tem por objetivo impor efeitos tributários a operações que não observem o requisito de comutatividade e se aplicam às seguintes situações, objetivas e taxativas³⁸:

- a. alienação de bem, para pessoa ligada, por valor notoriamente inferior ao de mercado³⁹;

37. Nesse sentido vide LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**. Imposto de Renda das Empresas. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 634.

38. Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra **Fundamentos do Imposto de Renda**, afirma que o dispositivo não tolera apreciações ou valorações subjetivas e, também, é taxativo e não exemplificativo. (p. 778).

39. O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas

- b. aquisição de bem, de pessoa ligada, por valor notoriamente superior ao de mercado;
- c. perda em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;
- d. realização de qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

De acordo com o mencionado dispositivo, portanto, o parâmetro que afasta a aplicação da norma é o mercado capturado por meio da comparação com outros negócios que envolvam trocas entre partes independentes.

Como toda presunção, no caso de DDL, ela também é relativa, cabendo ao contribuinte evidenciar que o negócio foi cursado no melhor interesse da sociedade e em condições iguais às que seriam adotadas com partes independentes.

Aqui se constata uma semelhança entre as normas contábeis/societárias e esse dispositivo tributário no que tange às formas de avaliação das condições das transações. Segundo o art. 529 do RIR/2018, o valor de mercado, base para conclusão acerca da comutatividade nas operações, é aquele observável em mercado ativo (ex.: bolsa de valores) em quantidade e qualidade semelhantes.

Também é possível adotar como parâmetros (i) negociações anteriores e recentes do mesmo bem ou (ii) negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias na determinação do preço. Para bens aos quais não haja mercado ativo, a comutatividade poderá ser evidenciada por meio de laudo de avaliação de perito ou empresa especializada (§§ 3º e 4º do art. 529 do RIR/2018).

Quanto ao conceito de "partes", para fins de DDL, estas são denominadas como "pessoas ligadas" e a sua definição consta no § 3º do art. 60 e no art. 61 do Decreto-lei 1.598/1977, *in verbis*:

§ 3º Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

- a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;
- b) o administrador ou o titular da pessoa jurídica;
- c) o cônjuge e os parentes até terceiros grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata a letra "a" e das demais pessoas mencionadas na letra "b".

de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (§ 3º do art. 529 do RIR/2018).

Art. 61. Se a pessoa ligada for sócio controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os itens I a VII do artigo 60 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que diretamente, ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.

§ 2º O disposto no § 2º do artigo 60 aplica-se aos negócios da companhia com o acionista controlador [...]º.

Vê-se que a ascensão de uma parte sobre a outra, ainda que em decorrência de vínculo indireto (controle comum, por exemplo), é condição essencial para a configuração das hipóteses de DDL, sendo este um ponto em comum com as normas contábeis e societárias, apesar de os conceitos de “partes” guardarem outras diferenças.

Por se tratar de uma norma antiga, feita em uma época menos complexa sob o ponto de vista dos grupos econômicos, algumas outras diferenças entre o conteúdo normativo utilizado nessa norma e na contábil merecem destaque. Os dispositivos de DDL arrolam situações taxativas e, portanto, é possível (em teoria) que uma distribuição disfarçada de lucros feita por meio de hipótese não prevista no dispositivo não enseje ajustes às bases dos tributos. Nisso, o dispositivo se distingue do CPC05-R1 que, em linha com os princípios atualmente vigentes nas normas internacionais, privilegia a essência trazendo conceitos mais abertos, fundamentados mais em princípios do que em regras.

Os efeitos práticos da norma de DDL cingem-se à necessidade de ajuste às bases dos tributos (IRPJ e CSLL), vedando a dedutibilidade de despesas consideradas pelo Fisco desnecessárias na entidade que as registra. Não há, por exemplo, comando normativo que determine ajustes positivos às bases de PIS e COFINS. É certo que a relação de TPR contida nos relatórios financeiros e em informações eventuais é fonte de informação para as autoridades fiscais, que, no próprio **Plano de Fiscalização de 2019**, confirmam a utilização de tais relatórios⁴¹.

40. Redação dada pelo Decreto-lei n. 2.065, de 1983.

41. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**, p. 48.

6.2 Preço de transferência: o princípio do *arm's length*

Aplicável a transações entre uma pessoa jurídica no Brasil e pessoas físicas ou jurídicas no exterior, as normas brasileiras de preço de transferência (Lei n. 9.430/1996) utilizam parâmetros objetivos, diferentes dos adotados pelas diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O legislador brasileiro optou por simplificar o processo de verificação das condições aceitáveis nessas transações e estabeleceu parâmetros objetivos (margens mínimas e máximas⁴²) considerados aceitáveis para os fins tributários. Assim, a observância da comutatividade, para fins societários, não é garantia de que adições ao lucro líquido para fins de IRPJ e CSLL não serão requeridas quando aplicadas as normas de preços de transferência.

Doutrinadores⁴³ criticam esse método de margens predeterminadas que, em nome da praticabilidade (agiliza e reduz custos de fiscalização), pode desconsiderar princípios tributários relevantes e violar direitos fundamentais, quando adotados em caráter absoluto, como tem sido a prática no Brasil⁴⁴.

Em oposição, os parâmetros internacionais estão baseados no princípio *arm's length*, no qual "está imbuída a ideia de comparabilidade das transações realizadas entre pessoas vinculadas, com aquelas realizadas entre pessoas não vinculadas, de modo a ajustar as primeiras em função das segundas"⁴⁵. A aplicação do princípio para fins tributários é antiga e já foi amplamente discutida na jurisprudência americana e na europeia⁴⁶. As controvérsias naqueles países giravam em torno de pontos centrais como: dificuldade de identificar operações comparáveis ou contratos de longo prazo negociados quando as condições do produto ainda não tinham atingido todo o potencial, o que poderia gerar resultados futuros desproporcionais às expectativas das partes quando da contratação.

42. São os conhecidos métodos de preço de transferência previstos a partir do art. 18 da Lei 9.430/1996.

43. Nesse sentido, vide SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3, p. 107-130.

44. No contexto da potencial adesão do Brasil à OCDE, a matéria de preços de transferência é uma das áreas-chave em que o alinhamento com o padrão da OCDE será avaliado, já que constitui um dos princípios fundamentais para a adesão à OCDE. Nesse sentido, vide: <<http://www.oecd.org/tax/ocde-e-brasil-comunicam-os-resultados-do-projeto-para-alinhar-as-regras-de-precos-de-transferencia-do-brasil-ao-padrao-da-ocde.htm>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

45. ABRANTES, Emmanuel Garcia. BEPS, o fim ou um novo começo para o *arm's length*? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (Coord.). **Manual de preço de transferência**: BEPS, Brasil & OCDE. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. II, p. 567.

46. SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio *arm's length* em um panorama internacional. In: _____ (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 210 e ss.

A evolução histórica do princípio foi no sentido de que, em situações nas quais a comparação com condições de mercado não fosse factível, qualquer método que viesse a alcançar condições compatíveis com as que poderiam ser feitas entre partes independentes seria suficiente para o cumprimento do princípio *arm's length*.

O desenvolvimento do tema⁴⁷ revelou que, ainda que garantir a conformidade como princípio seja um objetivo a ser perseguido, na prática surgem situações em que a sua verificação é bastante difícil e a sua aplicação extremamente complexa. Como provar a observância do princípio em casos em que não há transações comparáveis, as condições do negócio são únicas e há perdas e ganhos implícitos? Como capturar ganhos de sinergia que só existem em função de as partes serem relacionadas e computá-los nessa conta? Essas dificuldades também são inerentes à comprovação da condição de comutatividade ou não favorecimento para fins contábeis e societários.

Justamente por conta desses desafios, métodos alternativos, como a adoção de *safe harbours*, foram aceitos pela OCDE para fins de regulação dos preços de transferência. Já na seara contábil e tributária, o critério para mitigar a necessidade de comprovação se dá exclusivamente em função da relevância e materialidade das transações (individualmente ou em conjunto).

Outro aspecto relevante a ser destacado, no bojo dessa legislação, é o termo utilizado para qualificar as partes que se relacionam: no caso da legislação de preços de transferência, o termo legal é "vinculação". O conceito de pessoa vinculada está descrito no art. 23 da Lei n. 9.430/1996 nos seguintes termos:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I – a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II – a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social **caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;**

IV – a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua **controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;**

V – a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob **controle societário ou administrativo comum** ou quando

47. Nesse sentido, o artigo de ABRANTES, acima citado, contempla excelente histórico da evolução do conceito.

pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, **na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976;**

VII – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, **na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira**, em qualquer empreendimento;

VIII – a pessoa física residente no exterior que for **parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;**

IX – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, **que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário**, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos⁴⁸.

Veja-se que a caracterização de pessoa "vinculada"⁴⁹, em vários aspectos, faz remissão às normas contidas na LSA, especificamente em seu art. 243 que, por sua vez, é complementado por disposições contábeis, tais como a definição de "influência significativa", descrita em minúcias no Pronunciamento Contábil 18 (CPC18-R2).

Por outro lado, filiais, subsidiárias integrais, pessoas sem qualquer vínculo societário, poder de gestão ou parentesco (i.e., distribuidores exclusivos) são consideradas vinculadas, descolando o conceito, especificamente em relação a esses pontos, dos utilizados pelas normas contábil e societária.

Por fim, as regras de preços de transferência são aplicáveis a importações e exportações de bens, serviços ou direitos, bem como a juros pagos ou recebidos em transações entre pessoas vinculadas. Constata-se, portanto, que o universo de transações a que se destina essa norma tributária é mais restrito

48. As disposições legais são complementadas por normas infralegais, no caso, a Instrução Normativa n. 1.312/2012.

49. Conforme pontua PEREIRA, "a Convenção Modelo da OCDE não apresentou os conceitos de capital, direção e controle quando da definição do conceito de empresas associadas". PEREIRA, Alexandre Henrique de Aragão. A diferença entre os conceitos de *associated enterprises* para a OCDE e partes vinculadas para a legislação brasileira. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (Coord.). **Manual de preço de transferência: BEPS, Brasil & OCDE**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. II, p. 549-565.

que o universo previsto nas normas societárias e contábeis e até na regra de DDL, aplicável no contexto de transações entre partes residentes no Brasil.

6.3 Subcapitalização

A terceira importante norma antielisiva foi introduzida pela Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010, em seus artigos 24 e 25, direcionada a operações financeiras (pagamento ou recebimento de juros) em operações de endividamento com pessoas vinculadas e aplicável de forma concomitante com as normas de preços de transferência.

A regra estabelece limites individuais e globais de endividamento por intermédio da predeterminação de razão dívida capital.

Importa mencionar que, assim como as regras de preço de transferência, as normas de subcapitalização também abrangem transações que não seriam consideradas TPRs do ponto de vista societário ou contábil, dado o conceito amplo de "pessoa vinculada" que inclui, também, pessoas sem qualquer vinculação societária, simplesmente por serem residentes em países com tributação favorecida ou em regime fiscal privilegiado.

Novamente, o estabelecimento de uma *ratio* predeterminada entre dívida e capital sem a relativização da presunção de "não comutatividade" implica distanciamento entre essa regra e as previstas pelas normas contábeis e societárias que privilegiam situações de mercado e relações que sejam pactuadas nas mesmas bases que seriam com partes independentes.

7 RESUMO CONCLUSIVO

Partes relacionadas por laços de diversas naturezas fazem transações, organizam estratégias comuns complementares e isso é usual no ambiente empresarial, que deve buscar capturar sinergias e eficiência, inclusive em níveis globais.

Justamente pela existência de vínculos, relações ou ligações, muitas são as previsões legais e normativas que perseguem três diferentes objetivos: (i) garantir que não haja prejuízos aos interesses sociais e/ou aos acionistas minoritários ou investidores em geral; (ii) garantir que não sejam, as TPRs, formas de redução artificial das bases tributáveis de IRPJ e CSLL; (iii) garantir que partes interessadas (*stakeholders*) tenham acesso às informações úteis e relevantes.

Os conceitos de "partes" e "transações" e os parâmetros estabelecidos para fins de aferição das condições comutativas dispostos nas leis e nas normas infralegais atendem a objetivos próprios e não são coincidentes por

completo. De toda sorte, as informações disponibilizadas publicamente nos relatórios contábeis, nos comunicados eventuais e no FR podem ser utilizadas como referências para os trabalhos das autoridades fiscais que estão permanentemente atentas a esse tema.

8 REFERÊNCIAS

ABRANTES, Emmanuel Garcia. BEPS, o fim ou um novo começo para o *arm's length*? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (Coord.). **Manual de preço de transferência**: BEPS, Brasil & OCDE. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. II, p. 567-588.

ARAGÃO, Lindenberg Araújo; CAVALCANTE, Danival Sousa. Qualidade das informações dos formulários de referência das empresas brasileiras listadas no novo mercado da BM&FBovespa. **RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba, v. 13, n. 3, p. 1.089-1.118, set./dez. 2014.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução n. 480, de 7 de setembro de 2009. **Diário Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst480.html>>. Acesso em: 8 set. 2019.

_____. Deliberação CVM n. 642, de 7 de outubro de 2010. **Diário Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 8 out. 2010. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0600/deli642.html>>. Acesso em: 8 set. 2019.

_____. Parecer de Orientação CVM n. 35, de 1º de setembro de 2008. **Diário Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2 set. 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/pareceres-orientacao/pare035.html>>. Acesso em: 8 set. 2019.

COMITÊ DE ORIENTAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO MERCADO. **Caderno de Pronunciamentos**: 07 anos de CODIM. Disponível em: <<http://www.codim.org.br/Arquivos/Download/85-CODIM-Book-7-anos-2012.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 05, de 3 de setembro de 2010**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/159_CPC_05_R1_rev%2006.pdf>. Acesso em: 5 set. 2019.

DIAS, Luciana. Muito além dos números. **Revista Capital Aberto**, p. 54-56, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5. ed. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

_____. **Transações entre partes relacionadas**. Coordenação de João Laudo de Camargo e Luiz Spinola. São Paulo: IBGC, 2014 (Série Cartas Diretrizes, 4).

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**. Imposto de Renda das Empresas. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LOPES, A. B. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

MACKENZIE, Bruce et al. **IFRS 2012: interpretação e aplicação**. Porto Alegre: Bookman, 2013.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEREIRA, Alexandre Henrique de Aragão. A diferença entre os conceitos de *associated enterprises* para a OCDE e partes vinculadas para a legislação brasileira. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (Coord.). **Manual de preço de transferência: BEPS, Brasil & OCDE**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. II, p. 549-565.

PEREIRA, M. A. Estudo do nível de divulgação e sua relação com a estrutura de capital em empresas brasileiras. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SANTIAGO, Igor M.; LOBATO, Valter. Margens predeterminadas: um caso de confronto entre praticabilidade e a capacidade contributiva? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3, p. 107-118.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Margens predeterminadas, praticabilidade e capacidade contributiva. In: _____ (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2009. v. 3, p. 119-130.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio *arm's length* em um panorama internacional. In: _____ (Coord.). **Tributos e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.

NEUTRALIZAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS BASEADOS NA APLICAÇÃO DE NOVOS MÉTODOS OU CRITÉRIOS CONTÁBEIS

Roberto França de Vasconcellos

LL.M. em Direito Tributário Internacional pela Ludwig Maximilian Universität (Munique, Alemanha). Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV) e dos Programas de pós-graduação *lato sensu* (GVLaw) e *stricto sensu* (Mestrado Profissional) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Bruno Palhares Bontempo

Especialista em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 3 Planejamento tributário por meio das normas contábeis 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Este artigo trata da neutralização dos efeitos fiscais de planejamentos tributários baseados na aplicação de novos métodos ou critérios contábeis. Nele, será demonstrado que só poderiam as autoridades fiscais neutralizar seus efeitos fiscais nos casos em que a alteração da prática contábil pelo contribuinte se dê para aplicar novos métodos ou critérios contábeis (estes entendidos como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional e sejam incompatíveis com o sistema tributário nacional), instituídos por meio de pronunciamento técnico posterior à publicação da Lei n. 12.973/2014.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Planejamento tributário. Lei n. 12.973/2014.

1 INTRODUÇÃO

Conforme observa Paulo Ayres Barreto, as diversas ciências do conhecimento humano possuem seus próprios códigos binários, elas reduzem as complexidades de um fato social levando em conta o que é relevante para o seu *campo objeto*¹. As ciências contábil e jurídica não são diferentes, cada uma faz um recorte de determinado fato no que lhe interessa.

Luis Manuel Alonso González aponta que a relação entre a contabilidade e a tributação deve ser reconhecida de acordo com a função que cada disciplina exerce no mundo dos negócios conforme os princípios e propósitos a que servem. Enquanto a contabilidade procura refletir fielmente a situação e desempenho da empresa, com base nos princípios da prudência, registro, correlação entre receita e despesas etc., a finalidade do direito tributário é arrecadar recursos para financiar a atuação do Estado, observando os princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da igualdade, da tipicidade, entre outros, a depender do sistema tributário de cada país².

Com efeito, considerando que a contabilidade e o direito tributário são ciências ontologicamente distintas, é natural que haja um descompasso entre as normas contábeis e as normas tributárias, principalmente no tocante à apuração do lucro das empresas após a adoção do princípio da "substância econômica sobre a forma jurídica" pelas ciências contábeis. Ademais, também pode haver coincidência entre as normas contábeis e as tributárias; embora com propósitos diferentes e amparados em princípios distintos, não é raro que tanto a contabilidade quanto o direito tributário façam o mesmo recorte sobre determinado fato.

Ocorre que o direito tributário pode se utilizar do lucro contábil como ponto de partida para a apuração do lucro fiscal, impondo uma inter-relação entre ambas as disciplinas, na medida em que as normas contábeis podem interferir diretamente na apuração de tributos e, conseqüentemente, também podem ser utilizadas como forma de planejamento tributário, como se analisará neste artigo. O contrário também é verdadeiro – as normas jurídicas tributárias podem interferir diretamente na contabilidade, o que acontecia com frequência no Brasil antes da convergência do país ao padrão contábil internacional.

-
1. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 263.
 2. GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Glosa al artículo "Complicación y simplificación, contabilidad y fiscalidad". In: NOVOA, César García et al. (Org.) **La derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 433.

Nesse contexto, haja vista a relação impositiva entre a contabilidade e o direito tributário e sua repercussão prática, faz-se relevante o estudo do trânsito entre as normas contábeis e tributárias para o presente artigo.

Embora reconheçamos que o estudo da relação entre a contabilidade e o direito tributário possua diversas classificações doutrinárias – Margaret Lamb, Christopher Nobes e Alan Roberts, por exemplo, sugerem cinco níveis de conformidade financeira fiscal: desconexão, identidade, liderança contábil, liderança fiscal e domínio fiscal³ –, adotaremos a classificação de José Casalta Nabais⁴ que acreditamos refletir a evolução histórica da relação entre as normas contábeis e as normas fiscais no Brasil.

Consoante observam João Francisco Bianco e Marcio Pedrosa Junior, José Casalta Nabais classifica a relação entre a contabilidade e o direito tributário sob três modelos: (i) de dependência total, que se fundamenta pela identidade entre os balanços contábeis e fiscais; (ii) de autonomia, que se baseia na total independência dos balanços contábeis e fiscais, apurados segundo normas próprias de ambas as disciplinas; e (iii) de dependência parcial, modelo intermediário, segundo o qual a apuração do lucro fiscal parte do lucro contábil, observados os ajustes previstos na legislação tributária⁵.

No Brasil prevalecia o modelo de dependência da contabilidade em face das normas tributárias, principalmente em função da influência do direito romano, baseado na *civil law*, que consagra o Fisco e os credores como os principais usuários das informações contábeis. A contabilidade brasileira, com efeito, era tratada como instrumento para apuração de tributos, sem se preocupar em prever, por exemplo, o fluxo de caixa futuro das empresas⁶.

A Lei n. 6.404/1976, que trouxe um capítulo específico para as demonstrações financeiras, representou um marco na contabilidade brasileira ao adotar o modelo contábil americano, que privilegia os interesses dos investidores e a autonomia da contabilidade em face do direito tributário. Nesse período, com a finalidade de adequar a legislação tributária às então novas regras contábeis, foi publicado o Decreto-lei n. 1.598/1977 que instituiu o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR),

3. LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Research**, v. 28, n. 3, p. 173-188, 1998.

4. NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

5. BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um diálogo normativo entre o direito contábil e o direito tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurelio et al. **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda. São Paulo: IBDT, 2019, p. 164.

6. *Ibidem*, p. 167.

documento extracontábil por meio do qual são realizados ajustes no resultado contábil a fim de apurar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Procurava-se, portanto, adotar um modelo de dependência parcial da contabilidade.

Ocorre que, como bem apontam Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins, as normas tributárias não deixaram de intervir na contabilidade com o advento do Decreto-lei n. 1.598/1977. As regras fiscais interferiam de forma indireta nas práticas contábeis por meio da imposição do cumprimento de obrigações acessórias caso o contribuinte escolhesse seguir as normas contábeis em vez das tributárias. Exemplo disso era o critério da depreciação de ativos: caso o contribuinte quisesse utilizar prazo de depreciação diferente daquele predeterminado em norma tributária, ele era obrigado a comprovar por meio de laudo ou outros documentos o prazo de vida útil desse ativo⁷.

As exigências acima citadas acabavam por desestimular que o contribuinte aderisse às normas contábeis. Assim, entendemos que nesse período, embora a Lei n. 6.404/1976 e o Decreto-lei n. 1.598/1977 tivessem o propósito de atribuir uma maior autonomia às normas contábeis na prática, o que se adotava, pelo menos em maior grau, era o modelo da dependência da contabilidade em face do direito tributário.

Com a convergência do padrão contábil internacional por meio da publicação da Lei n. 11.638/2007, que alterou diversos dispositivos da Lei n. 6.404/1976, o Brasil passou a adotar o princípio da "prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica", rompendo de vez com o sistema do *civil law*. Em razão da complexidade e da dificuldade em se implementar o padrão contábil internacional, a Lei n. 11.941/2009 instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), que veio com o propósito de resguardar a segurança jurídica dos contribuintes, permitindo que as empresas utilizassem as normas contábeis vigentes antes da implementação do padrão internacional (31/12/2007) como referência para apurar o lucro fiscal⁸, o que devia ser feito por um livro auxiliar (Fcont).

Verifica-se, portanto, que o modelo vigente no RTT era o da autonomia total, pelo menos em relação às então novas normas contábeis baseadas no padrão internacional, tendo em vista que a apuração da base de cálculo dos tributos federais independia das normas contábeis implementadas por meio da Lei n. 11.638/2007.

Finalmente, a Lei n. 12.973/2014 veio a encerrar o RTT, o que foi feito por intermédio de duas medidas: primeiro, a própria Lei n. 12.973/2014 neutralizou

7. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 25, 2019.

8. BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Op. cit., p. 168.

os efeitos fiscais das práticas contábeis consideradas incompatíveis com as regras e princípios tributários, como o reconhecimento de receita na avaliação a valor justo, o arrendamento mercantil financeiro, *goodwill*, ganho por compra vantajosa, subvenção para investimento, entre outros; segundo, o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 trouxe regra de neutralização dos efeitos fiscais dos novos métodos ou critérios contábeis emitidos por meio de atos administrativos editados após a publicação da referida lei, atribuindo à Receita Federal a competência de indicar quais são os novos métodos e critérios contábeis e qual o procedimento para anular seus efeitos fiscais. Vejamos.

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

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

É importante destacar que Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a fim de implementar os padrões contábeis internacionais, instituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio da Resolução n. 1.055/2005. Posteriormente, com a publicação da Lei n. 11.638/2007, o CPC adquiriu competência para editar normas contábeis⁹. Vale citar como exemplos de normas contábeis editadas após a publicação da Lei n. 12.973/2014, (i) o CPC 47 (receita de contrato com cliente, baseado no IFRS 15), vigente desde 01/01/2018, que teve grande parte de seus efeitos tributários neutralizada pela Instrução Normativa RFB n. 1.771/2017; e (ii) o CPC 06 R2 (operações de arrendamento mercantil, baseado no IFRS 16), vigente desde 01/01/2019, que também teve grande parte de seus efeitos tributários neutralizada pela Instrução Normativa RFB n. 1.889/2019.

Portanto, com a publicação da Lei n. 12.973/2014 e encerramento do RTT passou-se a adotar o modelo de dependência parcial no Brasil, de forma que o resultado contábil, apurado por meio do padrão internacional, ficou definido como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apuração esta que é feita por meio de ajustes (adições, exclusões e compensações) no já citado LALUR. Por consequência, conforme constatam Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins, “qualquer mudança no

9. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. Op. cit., p. 27.

lucro contábil calculado por meio dos pronunciamentos contábeis tem potencial de modificar o montante a ser recolhido de tributos incidentes sobre o lucro¹⁰.

Considerando a influência que as normas contábeis exercem sobre a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendemos ser uma realidade a execução de planejamento tributário visando à redução de tributos por meio da aplicação das normas contábeis, em especial dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Analisaremos, portanto, se poderia a Receita Federal neutralizar os efeitos tributários de planejamentos que visem a reduzir a tributação por meio da aplicação dos pronunciamentos técnicos.

Para tal fim, delimitaremos o tema em duas hipóteses de planejamento tributário: (i) no caso de um mesmo pronunciamento técnico prever mais de um procedimento para contabilizar o mesmo fato, o contribuinte altera sua política contábil passando a adotar o procedimento que gere uma menor tributação; e (ii) planejamento para diminuir a carga tributária adotando pronunciamento técnico diferente daquele que seria originalmente de observância obrigatória pelo contribuinte.

2 ALCANCE DO ARTIGO 58 DA LEI N. 12.973/2014

Antes de analisar o planejamento tributário por meio do emprego de normas contábeis faz-se necessário esclarecer alguns pontos essenciais sobre o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, quais sejam:

- (i) o que se entende por novos métodos e critérios contábeis?
- (ii) a Receita Federal pode invocar o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 para neutralizar os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte, mesmo sem haver norma contábil nova?
- (iii) os pronunciamentos técnicos editados pelo CPC possuem força vinculante (*enforcement*)?
- (iv) é necessária a manifestação da Receita Federal para que novos métodos ou critérios contábeis sejam neutralizados, nos termos do parágrafo único do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?

2.1 O que se entende por novos métodos e critérios contábeis?

José Antonio Minatel, ao dispor sobre o CPC 47 (receita de contrato com cliente), entendeu que não houve mudança nos métodos e critérios contábeis em relação ao regime anterior (CPC 30), de forma que não haveria necessidade

10. *Ibidem*, p. 17.

de a RFB neutralizar os efeitos das práticas contábeis previstas no CPC 47. Segundo o autor, o "método" do referido pronunciamento técnico seria o "regime de competência"; enquanto o "critério", entendido este como técnica que visa à implementação do "método", seria o de correlação entre as receitas e as despesas incorridas para obtê-las¹¹. Vê-se, portanto, que para Minatel "métodos" e "critérios" possuem acepções amplas, fundamentadas mais em princípios do que em regras específicas.

Já Elidie Palma Bifano, ao interpretar os dispositivos da Lei n. 6.404/1976 que utilizam os termos "métodos" ou "critérios" contábeis (artigos 177, 183, 184 e 248), conclui que critérios são compreendidos pela referida lei como regras de avaliação (como os ativos ou passivos devem ser avaliados), enquanto método seria o procedimento para se efetivar ou avaliar o critério. A avaliação a valor justo, por exemplo, seria "critério", enquanto os "métodos" de apuração seriam os procedimentos para se chegar ao valor justo, como (i) o preço pelo qual estoques possam ser repostos diante de uma compra de mercado, (ii) o preço líquido de realização de bens destinados à venda pelo valor de mercado etc.¹² Assim, pela concepção da autora, os conceitos de "métodos" e "critérios" contemplariam normas contábeis mais específicas, notadamente relacionadas à fase de mensuração de ativos e passivos.

A Lei n. 12.973/2014 encerrou o Regime Tributário de Transição (RTT), criado para que os contribuintes pudessem se adaptar à convergência do padrão contábil internacional. Com efeito, tendo em vista que o direito tributário e a contabilidade são ciências que possuem propósitos distintos e são regidos por princípios diferentes, o legislador ordinário considerou que as novas normas contábeis, baseadas no padrão internacional, que privilegia a essência econômica sobre a forma jurídica, trouxeram diversos métodos e critérios incompatíveis com o direito tributário e, por consequência, neutralizou seus efeitos fiscais, independentemente de esses métodos e critérios se referirem a regras de reconhecimento, mensuração, ou evidenciação.

Nesse contexto, o legislador ordinário, além de anular os efeitos tributários de diversas normas contábeis editadas antes da publicação da Lei n. 12.973/2014, por considerá-las incompatíveis com as normas tributárias, também se preocupou em estabelecer uma regra para neutralizar os efeitos tributários de novas normas

-
11. MINATEL, José Antônio. Por uma união estável entre contabilidade e legislação tributária, em lugar do divórcio pontual interesseiro. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 165, 2019.
 12. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 93, 2019.

contábeis (editadas após a publicação da Lei n. 12.973/2014) que igualmente venham a se basear no padrão internacional.

O propósito da Lei n. 12.973/2014, seja em relação ao passado ou ao futuro, sempre foi o de anular os efeitos fiscais de normas contábeis incompatíveis com o sistema tributário nacional, haja vista a convergência do Brasil ao padrão internacional. Nesse sentido, considerando o contexto em que a Lei n. 12.973/2014 se insere, entendemos que o artigo 58 deve ser interpretado de forma teleológica, ou seja, em conformidade com a finalidade da própria Lei n. 12.973/2014.

Entende-se por novos métodos e critérios, portanto, quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional (baseado no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica) e que sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários, independentemente de estarem inseridas na fase de reconhecimento, mensuração ou evidenciação. Os efeitos fiscais dos novos critérios e métodos contábeis, posteriores à publicação da Lei n. 12.973/2014, só poderiam deixar de ser anulados caso sobreviesse nova norma tributária revogando ou alterando a norma anterior que justificou sua neutralização (dos efeitos fiscais), por isso a redação final do artigo 58 "até que lei tributária regule a matéria".

2.2 A Receita Federal pode invocar o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 para neutralizar os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte, mesmo sem haver nova norma contábil que justifique a referida mudança?

O artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 é claro ao dispor que serão objeto de neutralização, em relação aos tributos federais, os métodos e critérios contábeis modificados ou adotados "por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei".

Portanto, para que haja a neutralização dos efeitos tributários de determinada regra contábil, nos termos do artigo 58, devem ser observados, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) deve haver novo critério ou método contábil; (ii) posteriores à publicação da Lei n. 12.973/2014; e (iii) oriundos de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial.

Assim, tendo em vista que os novos métodos ou critérios contábeis que serão objeto de neutralização devem ter origem em atos administrativos (em especial os pronunciamentos técnicos CPC), não poderia a Receita Federal, com base no artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, anular os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte que não decorra de aplicação de nova norma contábil nos termos relacionados acima.

2.3 Os pronunciamentos técnicos editados pelo CPC possuem força vinculante?

Vale lembrar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005 para implementar no Brasil o padrão contábil internacional. Em 2007, com a publicação da Lei n. 11.638/2007, que inseriu o artigo 10-A na Lei n. 6.385/1976, o CPC passou a ter competência para elaborar normas contábeis, senão vejamos:

Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas. Parágrafo único. A entidade referida no *caput* deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.

Em razão de o CPC não possuir personalidade jurídica, os pronunciamentos técnicos emitidos por ele não possuem força vinculativa. Não obstante, como os órgão reguladores que integram o CPC são autarquias (ex.: CVM, BACEN, CFC), a aceitação das recomendações emitidas pelo CPC por elas possui força de ato administrativo de observância obrigatória por seus jurisdicionados¹³.

Desta forma, como bem apontam Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ao contrário de outros órgãos reguladores como CVM e BACEN, adota integralmente todos os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Com efeito, todos os contadores se obrigam a aplicar os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis¹⁴.

Na prática, os pronunciamentos técnicos do CPC, embora não possuam força de uma norma jurídica, são plenamente aplicáveis, excetuados os casos em que contrariam a lei e os órgãos reguladores resolvam não os adotar¹⁵.

13. BIFANO, Elidie Palma. Op. cit., p. 90-91.

14. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. Op. cit., p. 28-29.

15. *Ibidem*, p. 30.

2.4 É necessária a manifestação da Receita Federal para que novos métodos ou critérios contábeis sejam neutralizados, nos termos do parágrafo único do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?

O parágrafo único do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 prescreve que cabe à Receita Federal indicar quais são os novos métodos e critérios contábeis previstos nos atos administrativos editados após a publicação da referida lei e dispor sobre os procedimentos para anular seus efeitos tributários.

Segundo entendemos, mesmo que a Receita Federal não se manifeste sobre determinado ato administrativo que institua novos métodos ou critérios contábeis, sendo estes compreendidos como qualquer procedimento fiscal que contrarie regras e princípios tributários, seus efeitos tributários devem ser neutralizados. Não se pode admitir que uma regra contábil, incompatível com o sistema tributário nacional, produza efeitos fiscais apenas pelo fato de a Receita Federal não ter se manifestado. Do contrário, seria o mesmo de admitir que a constitucionalidade ou a legalidade dos efeitos tributários de uma norma contábil dependam do aval da Receita Federal, o que vai de encontro à lógica de hierarquia do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, para Helenilson Cunha Pontes o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 possui apenas caráter pedagógico, tendo em vista que os efeitos tributários das normas contábeis estão sujeitos ao teste de constitucionalidade e de legalidade¹⁶. Desta forma, mesmo se não existisse o referido dispositivo legal, não poderia um critério ou método contábil incompatível com o sistema tributário nacional produzir efeitos tributários.

A nosso ver, embora concordemos que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 não é imprescindível, ele cumpre o objetivo de oferecer maior segurança jurídica ao contribuinte, tendo em vista que não se deve exigir conhecimento técnico jurídico do contribuinte ou até mesmo do contador para avaliar se o efeito fiscal de uma determinada norma contábil é compatível ou não com o direito tributário brasileiro. No entanto, caso o próprio contribuinte realize ajustes no LALUR por entender que determinada norma contábil é inconciliável com o sistema tributário nacional, não cabe à autoridade fiscal autuá-lo apenas sob o fundamento de que não há manifestação da Receita Federal dispondo se essa norma deve ou não ter seus efeitos fiscais neutralizados.

16. PONTES, Helenilson Cunha. A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis. **Conjur**, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-29/consultor-tributario-neutralidade-efeitos-fiscais-novos-criterios-contabeis>>. Acesso em: 9 set. 2019.

Não obstante, uma vez havendo manifestação da Receita Federal sobre a neutralidade fiscal de determinado ato administrativo, o contribuinte deve ter a segurança de que as autoridades fiscais irão obedecer a ela (a manifestação da RFB) e de que ele não será autuado caso a RFB venha a alterá-la. Caso a Receita Federal publique nova manifestação alterando a anterior, aquela não poderá produzir efeitos retroativos, do contrário haveria clara violação ao princípio da segurança jurídica, notadamente da proteção da confiança no Poder Executivo. Conforme prescreve Humberto Ávila, ao dispor sobre o princípio da proteção da confiança em relação a atos administrativos, *a Administração* (no presente caso, a Receita Federal) *até pode revisá-los* (os atos administrativos emitidos por ela), *mas não pode atingir fatos ocorridos ainda na sua vigência*, tendo em vista que violaria o *princípio da proteção da confiança*¹⁷.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO POR MEIO DAS NORMAS CONTÁBEIS

Como se viu, o resultado contábil serve como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, feita por meio de diversos ajustes (adições, exclusões e compensações) no LALUR. Com efeito, qualquer alteração nas normas contábeis ou na política contábil do contribuinte tem o potencial de interferir diretamente no lucro tributável, de forma que se torna possível a realização de planejamento tributário visando a diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio de modificação na prática contábil – em especial com os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, que são plenamente aplicáveis, como se analisou.

É importante ressaltar que, para se planejar por meio das normas contábeis, o contribuinte deve ter a segurança de que as autoridades fiscais irão seguir à risca a Instrução Normativa da Receita Federal que neutralizar novos métodos e critérios contábeis, entendidos estes como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional (baseado no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica) e que sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários. Ademais, o contribuinte também deve ter a segurança de que caso a Receita Federal publique nova Instrução Normativa alterando a sua posição sobre quais métodos ou critérios contábeis devem ser neutralizados, ela não produzirá efeitos retroativos.

Por fim, vale frisar que a Receita Federal não pode neutralizar os efeitos fiscais decorrentes da adoção de nova prática contábil pelo contribuinte que não tome

17. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 469.

por base a aplicação de novo método ou critério contábil, implementado por pronunciamento técnico CPC editado após a publicação da Lei n. 12.973/2014.

Estabelecidas estas premissas passemos a analisar dois diferentes procedimentos de se realizar planejamento tributário por meio de normas contábeis: (i) planejamento para adotar prática contábil, prevista em um mesmo pronunciamento técnico, que gere uma menor tributação; e (ii) planejamento para diminuir a carga tributária adotando pronunciamento técnico diferente daquele que seria originalmente de observância obrigatória pelo contribuinte.

3.1 Adoção de política contábil prevista em um mesmo pronunciamento técnico, que gere uma menor tributação

Um mesmo pronunciamento técnico pode prever mais de uma prática fiscal a ser adotada pelo contribuinte. Cite-se como exemplo o procedimento de avaliação do estoque, que nos termos do CPC 16 pode ser mensurado utilizando os seguintes métodos: (i) da média ponderada móvel (MPM); (ii) do primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS); (iii) do último que entra, primeiro que sai (UEPS); e (iv) do preço fixo.

Existem duas formas de um mesmo pronunciamento técnico prever mais de uma política contábil. Existe a possibilidade de o pronunciamento oferecer mais de uma maneira de se contabilizar um mesmo fato. Se A, então X, Y ou Z. Por outro lado, a entidade também pode alterar sua prática contábil em razão de mudanças nas circunstâncias de determinado fato. Se A, então X; se B, então Y; ou se C, então Z. Esta distinção se faz necessária na medida em que existem regras contábeis que regulamentam a possibilidade de uma entidade alterar sua política contábil, conforme explicaremos adiante.

O CPC 23 (políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro) define políticas contábeis como "os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis" (§ 5º). Vê-se, portanto, que é utilizada uma definição com sentido amplo que, segundo entendemos, compreende o conceito de métodos ou critérios contábeis.

O § 16 do CPC 23 esclarece que não se considera mudança na política contábil "a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que difiram em essência daqueles que ocorriam anteriormente". Com efeito, entendemos que apenas a primeira hipótese relacionada acima (mais de uma forma de se contabilizar um mesmo fato) está sujeita às regras contábeis sobre alteração de política contábil. No caso de haver mais de uma forma de

contabilização a depender das circunstâncias fáticas, entendemos que a aplicação de nova política contábil será essencialmente diferente da que era anteriormente aplicada pela entidade.

O § 14 do CPC 23 dispõe que a entidade apenas poderá alterar sua política contábil em duas circunstâncias, quais sejam:

- (i) se for exigido por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou
- (ii) se resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.

Os usuários das informações contábeis devem poder comparar as demonstrações financeiras da entidade ao longo do tempo a fim de identificar a evolução do seu desempenho e do fluxo de caixa. Conforme mencionamos anteriormente, a contabilidade baseada no padrão internacional consagra o investidor como principal usuário, de forma que as informações transmitidas devem espelhar da melhor forma possível a realidade econômica da entidade. Com efeito, não se pode alterar a política contábil da entidade para pior, de maneira que a informação se torne menos confiável. O § 31 do CPC 28 exemplifica que é "altamente improvável que uma alteração do método do valor justo para o método do custo resulte numa apresentação mais apropriada".

Portanto, não basta realizar planejamento tributário para alterar a política contábil da entidade acerca de um mesmo fato apenas sob o fundamento de que irá gerar uma menor tributação. A mudança da política contábil nesse caso (contabilizar o mesmo fato de maneira diferente) deve resultar em informação mais confiável sobre a posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade. Nesse sentido, vale transcrever abaixo manifestação da CVM:

É imperioso dizer que o fato de pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC, por vezes, permitirem a adoção de mais de uma política contábil diferente não implica afirmar que a administração da companhia teria a prerrogativa de ficar migrando de uma política para outra, ao sabor de mudanças de conjunturas econômicas, oportunisticamente para atender interesses específicos. É o caso por exemplo de propriedades para investimento. (Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2019).

Assim, na hipótese de mudança de política contábil sobre determinado fato que não teve sua essência alterada por qualquer circunstância, sendo o planejamento

fiscal lícito e resultando em informação contábil mais confiável, não pode a autoridade fiscal neutralizar seus efeitos.

Na hipótese de o contribuinte adotar nova política contábil em razão de mudança nas circunstâncias fáticas, não é necessário observar os requisitos impostos pelo CPC 23, segundo o qual a nova política contábil deve fornecer informação mais confiável que a anterior. Entendemos que basta que a informação seja confiável, não há a necessidade de que ela seja melhor que a anterior.

Por outro lado, entendemos que as autoridades fiscais poderiam neutralizar os efeitos fiscais de planejamento tributário realizado nos termos mencionados acima, na hipótese em que a alteração da política contábil ocasione a aplicação de novos métodos ou critérios contábeis (entendidos estes como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional e sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários), instituídos por meio de pronunciamento técnico editado após a publicação da Lei n. 12.973/2014.

3.2 Adoção de pronunciamento técnico que contenha métodos e critérios contábeis que gerem uma menor tributação

Conforme mencionado, o Brasil passou a adotar o padrão contábil internacional que consagra o princípio da substância econômica sobre a forma jurídica. Pode-se citar como exemplo o CPC 06 R2 (regulamenta a contabilização de arrendamento mercantil), baseado no IFRS 16, que traz conceito amplo para se identificar o arrendamento mercantil.

Nos termos do CPC 06 (R2), um dos principais fatores que devem ser levados em consideração para se identificar o arrendamento mercantil é que o cliente da arrendadora tenha o direito de obter substancialmente os benefícios econômicos de uso do ativo (§§ B21 e B23). Desta forma, até um contrato de locação ou cessão de direito pode ser identificado como arrendamento mercantil para fins contábeis, o que evidencia que a contabilidade se preocupa com os efeitos econômicos da operação e não com sua natureza jurídica.

Verifica-se, portanto, que a entidade que pretende adotar pronunciamento técnico diferente daquele que ela originariamente estaria obrigada a cumprir, visando a reduzir a tributação ou a outro benefício fiscal, deve alterar a própria essência econômica de seu negócio. Se a entidade não deseja o tratamento contábil do arrendamento mercantil previsto no CPC 06 (R2), não basta realizar contrato de locação a longo prazo, ela deve realizar operação de venda e compra a prazo, por exemplo, que é essencialmente diferente do *leasing*.

Vale notar que os principais argumentos utilizados pelo Fisco para afastar planejamentos tributários (exigência de propósito negocial, por exemplo) se baseiam em identificar a verdadeira essência econômica sobre determinado negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Na hipótese de o contribuinte praticar a operação B em vez da operação A, apenas porque esta acarretaria maior tributação, é comum que o Fisco desconsidere os efeitos tributários da operação B e exija o recolhimento de tributos com base na operação A. O argumento que o Fisco costuma utilizar nesses casos é o de que o contribuinte optou pela operação B com a única finalidade de obter vantagem tributária, sendo que a verdadeira operação que melhor refletiria a essência econômica do negócio praticado seria a operação A.

Ocorre que na hipótese de o contribuinte realizar planejamento tributário para que seja aplicado pronunciamento técnico mais benéfico do ponto de vista tributário, ele deverá alterar a própria essência econômica de sua atividade, de modo que não cabe ao Fisco afastar os efeitos tributários do negócio praticado pelo contribuinte sob o fundamento de que a essência econômica seria outra e que o contribuinte teria alterado apenas a forma jurídica de sua verdadeira atividade para pagar menos tributos.

Em relação à neutralização dos efeitos fiscais, nos termos do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, ela só seria possível caso o contribuinte, ao mudar o pronunciamento técnico a que está sujeito, passasse a adotar pronunciamento editado após a publicação da Lei n. 12.973/2014 e que contivesse novos métodos ou critérios contábeis.

4 CONCLUSÃO

A Lei n. 12.973/2014 fixou no Brasil o modelo de dependência parcial entre a contabilidade e o direito tributário, segundo o qual a apuração do lucro tributário toma como ponto de partida o resultado contábil. Além disso, a Lei n. 12.973/2014 encerrou o Regime Tributário de Transição – implementado para que as empresas brasileiras pudessem se adaptar ao padrão contábil internacional –, neutralizou os efeitos fiscais de normas contábeis editadas antes de sua publicação (baseadas no princípio da essência econômica) e trouxe regra para neutralizar os efeitos fiscais de novos métodos ou critérios contábeis implementados após a sua publicação – artigo 58.

Pelo modelo instituído pela Lei n. 12.973/2014, qualquer alteração na prática contábil do contribuinte tem o potencial de interferir diretamente no lucro tributário, tornando uma realidade a adoção de planejamento tributário por meio da aplicação de normas contábeis, notadamente dos procedimentos contábeis

previstos nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Nesse contexto, analisamos se poderia a Receita Federal neutralizar os efeitos fiscais de planejamentos tributários que visem a reduzir o lucro real por meio da aplicação de normas contábeis. Para tanto, adotamos as seguintes premissas em relação ao alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014:

- (i) entendem-se por novos métodos e critérios quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional (baseado no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica) e que sejam incompatíveis com as regras e princípios tributários, independentemente de estarem inseridas na fase de reconhecimento, mensuração ou evidenciação;
- (ii) é vedado à Receita Federal, com base no artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, anular os efeitos tributários de mudança na prática contábil pelo contribuinte que não decorra de aplicação de novo método ou critério contábil implementado por meio de ato administrativo emitido com base em competência atribuída em lei comercial;
- (iii) os pronunciamentos técnicos do CPC, embora não possuam força de uma norma jurídica, são plenamente aplicáveis, tendo em vista a total aderência do CFC;
- (iv) não é imprescindível manifestação da Receita Federal para que determinado critério ou método contábil seja neutralizado; no entanto, uma vez havendo manifestação da RFB, o contribuinte deve ter a segurança de que as autoridades fiscais irão obedecer a ela; e que, caso a Receita publique nova manifestação alterando a anterior, aquela não poderá produzir efeitos retroativos.

Por fim, demonstramos dois modelos de planejamento tributário por meio da aplicação de normas contábeis: (i) planejamento para adotar prática contábil, prevista em um mesmo pronunciamento técnico, que gere uma menor tributação; e (ii) planejamento para diminuir a carga tributária adotando pronunciamento técnico diferente daquele que seria originalmente de observância obrigatória pelo contribuinte.

Quanto ao primeiro modelo relacionado acima, demonstramos que existem regras contábeis para que o contribuinte altere sua política contábil (CPC 23), de forma que não basta o fundamento de que é para reduzir a tributação; a alteração deve resultar em informações mais confiáveis aos usuários das demonstrações contábeis. Já em relação ao segundo modelo, demonstramos que, para se aplicar

pronunciamento técnico diferente do que seria originalmente aplicado, o contribuinte deve alterar a própria essência econômica de sua atividade, de forma que não cabe à RFB afastar tal planejamento sob argumentos relacionados à interpretação econômica do fato, como falta de propósito negocial, por exemplo.

Em ambas as hipóteses de planejamento tributário demonstramos que só poderiam as autoridades fiscais neutralizar seus efeitos fiscais nos casos em que a alteração da prática contábil pelo contribuinte se dê para aplicar novos métodos ou critérios contábeis (estes entendidos como quaisquer regras contábeis que venham a seguir o padrão internacional e sejam incompatíveis com o sistema tributário nacional), instituídos por meio de pronunciamento técnico posterior à publicação da Lei n. 12.973/2014.

5 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um diálogo normativo entre o direito contábil e o direito tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurelio et al. **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda**. São Paulo: IBDT, 2019.
- BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n.1, 2019.
- GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Glosa al artículo "Complicación y simplificación, contabilidad y fiscalidad". In: NOVOA, César García et al. (Org.) **La derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza**. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- PONTES, Helenilson Cunha. A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis. **Conjur**, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-29/consultor-tributario-neutralidade-efeitos-fiscais-novos-criterios-contabeis>>. Acesso em: 9 set. 2019.
- LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Easiness Research**, v. 28, n. 3, p. 173-188, 1998.
- MINATEL, José Antonio. Por uma união estável entre contabilidade e legislação tributária, em lugar do divórcio pontual interesseiro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 165, 2019.
- NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.
- PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

BOOKS AND RECORDS: A CONTABILIDADE NO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Tatiana Maschietto Pucinelli

Advogada. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Administração de Empresas na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Participou do Programa de *Compliance* pelo Legal Ethics and Compliance (LEC).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) 3 Lei Anticorrupção e *compliance* 4 *Compliance* tributário 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este trabalho trata de questões envolvendo o *compliance* tributário. Tal assunto, relevante na atualidade, denota a imediata necessidade de adoção ou revisão dos programas de *compliance*, com destaque aos mecanismos de registros e controles contábeis internos, sendo crescente a busca nacional e internacional pela integridade e segurança das informações. O efetivo *compliance*, além de afastar possíveis sanções, pode agregar valor às empresas.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA). *Compliance* tributário.

1 INTRODUÇÃO

Indubitável é a necessidade da reforma de estrutura, de conceitos e de cultura do modo de se fazer negócios. Padrões que, no passado, não eram colocados à mesa no momento de avaliar uma transação comercial, hoje em dia são considerados como critérios fundamentais e necessários para sua concretização.

Contratos entre particulares são redigidos de modo a exigir transparência no negócio. Em editais de concorrência pública, tais como de licitação, ou até mesmo em contratos públicos, é cada vez mais comum a existência de cláusulas que exijam a integridade da empresa contratada.

O *compliance*, tema em voga nos últimos anos, para além da definição "estar em conformidade", é essência ética das empresas e ferramenta aliada à estratégia

da governança corporativa. Isso porque o *compliance*, em última análise, é instrumento interno para que as empresas possam garantir a execução de seus negócios de modo íntegro e seguro.

A ferramenta *compliance* pode ser aplicada em várias instâncias, permeando a esfera da administração tributária, dos controles contábeis e fiscais e, até mesmo, da governança corporativa, ética e boas práticas. Para sua concretização, há elementos essenciais tais como manuais, políticas e procedimentos para orientar e disciplinar ações e comportamentos, além de controles internos para prevenir, detectar e monitorar os possíveis riscos.

Nessa seara, é notório o movimento nacional e internacional para controle das transações financeiras e operacionais, frente à crescente necessidade de combate a atos ilícitos e vantagens indevidas. Acordos são firmados entre as nações para que o cumprimento de medidas seja efetivo.

Quando se fala em *boas práticas* e *transparência*, para alguns, isso pode significar a adoção de mecanismos robustos e efetivos de integridade, combate à corrupção; e, para outros, a regularidade tributária e fiscal. Assim, o presente artigo tratará da importância de adoção e/ou atualização dos mecanismos de *compliance* nessas instâncias, além de destacar sua íntima conexão com os registros contábeis.

2 FOREIGN CORRUPT PRACTICES ACT (FCPA)

A legislação norte-americana *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA¹), primeira lei que trata sobre anticorrupção editada no mundo, é dividida em dois grandes temas: (i) antissuborno – com sanções e fiscalização a cargo do *Department of Justice* (DOJ); e, (ii) contabilidade – com sanções e fiscalização a cargo da *Securities and Exchange Commission* (SEC).

Especificamente em relação às disposições contábeis, há expressa previsão legal de que todos aqueles subordinados ao FCPA deverão elaborar os registros contábeis de modo a refletir a realidade de forma precisa e transparente, além de criar controles contábeis internos que assegurem a confiabilidade das transações. Assim dispõe:

(A) preparar e manter livros contábeis, registros e contas que, com um nível razoável de detalhe, reflitam de forma completa e precisa as transações e as disposições dos ativos do emissor; e

1. Disponível em: <<https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-portuguese.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

(B) criar e manter um sistema interno de controles contábeis, suficiente para fornecer garantias razoáveis de que

(i) as transações sejam executadas de acordo com a autorização geral ou específica da direção da empresa;

(ii) as transações sejam registradas conforme necessário para (I) permitir o preparo de demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos ou quaisquer outros critérios aplicáveis a tais demonstrações e (II) manter uma prestação de contas dos ativos;

(iii) o acesso aos ativos seja permitido somente de acordo com a autorização geral ou específica da direção da empresa; e

(iv) o registro de prestação de contas dos ativos seja comparado com os ativos existentes a intervalos razoáveis e que as medidas apropriadas sejam tomadas com respeito a quaisquer diferenças.

Tamanho a importância de demonstrar, controlar e registrar as informações contábeis (*books and records*) que a SEC, juntamente com o DOJ, publicou o *Resource Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act*², ou seja, o Guia de Recursos para Prática de Corrupção para Estrangeiros, em que há capítulo específico sobre os registros contábeis. O guia aponta que os registros contábeis detalhados e transparentes podem, por exemplo, detectar pagamentos de propina, pois esses são comumente revestidos de transações legítimas, tais como comissão, consultoria, despesas de marketing, despesas com viagens e entretenimento ou, até mesmo, brindes e doações.

O FCPA é conhecido por sua ampla jurisdição. Isso porque, de modo geral, a legislação norte-americana é aplicável a qualquer sujeito que seja considerado norte-americano, quer seja pessoa física ou jurídica, além de empresas, nacionais ou estrangeiras, que tenham seus papéis negociados na bolsa de valores de Nova Iorque ou que, de alguma forma, tenham conduzido seus negócios na jurisdição norte-americana. Assim, empresas brasileiras tais com Petrobras, JBS e Odebrecht sujeitam-se ao FCPA.

As sanções previstas pelo FCPA, em caso de descumprimento das normas, como a prática de suborno e atos fraudulentos, são severas e com elevado valor. Em regra, as penalidades podem atingir até duas vezes o benefício obtido ou pretendido, com multa de até US\$ 2.000.000,00 (dois milhões de dólares) aplicáveis às empresas e prisão de até 5 (cinco) anos e multa de até US\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil dólares) para os diretores, acionistas e agentes.

2. Disponível em: <<https://www.sec.gov/spotlight/fcpa/fcpa-resource-guide.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

Já em relação à violação das regras contábeis, as empresas poderão sofrer sanções de até US\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de dólares) e os indivíduos estarão sujeitos a prisão de até 20 (vinte) anos e multa de até US\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de dólares). Importante destacar que, dependendo da análise fática, as penalidades poderão atingir até duas vezes o benefício obtido ou pretendido³.

Assim, é de salutar importância que os registros, as informações e os controles contábeis sejam adequados e precisos, de modo a refletir, com confiabilidade, a realidade das transações. A adoção de procedimentos e controles internos mostra-se como medida preventiva de *compliance* para detecção, mitigação e monitoramento dos riscos, visando a manter a empresa em conduta íntegra, e, ao mesmo tempo, afastar a ocorrência de atos lesivos com a aplicação de elevadas multas.

3 LEI ANTICORRUPÇÃO E COMPLIANCE

O Brasil, além de atender ao FCPA, é signatário de diversos instrumentos internacionais que visam ao combate a atos corruptos. Dentre eles, há o Pacto Global das Nações Unidas⁴, bem como a Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, que foi concluída em Paris, em 17 de dezembro de 1997 e ratificada pelo Brasil em 15 de junho de 2000, tendo sido promulgada pelo Decreto n. 3.678, de 30 de novembro de 2000⁵.

O Pacto Global das Nações Unidas, em seu Princípio 10º, prevê que *as empresas devem combater a corrupção em todas as suas formas, inclusive extorsão e propina*. Já a Convenção sobre o Combate à Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, orientada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em seu **Guia de Boas Práticas sobre Controles Internos, Ética e Compliance**, de 18 de outubro de 2010⁶, prevê no item 7 como boa prática:

3. Disponível em <<https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-portuguese.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2019.

4. Disponível em: <https://www.unglobalcompact.org/Languages/portuguese/dez_principios.html>. Acesso em: 2 set. 2019.

5. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

6. Disponível em: <<http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/44884389.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

[...] um sistema de procedimentos financeiros e contábeis, incluindo um sistema de controles internos, razoavelmente projetado para assegurar a manutenção de livros, registros e contas justos e precisos, para assegurar que eles não possam ser usados para fins de suborno estrangeiro ou ocultar tais subornos (tradução livre).

Ratificando os acordos internacionalmente assumidos, em agosto de 2013 foi publicada a legislação brasileira acerca do combate à corrupção. A Lei n. 12.846⁷, mais conhecida como "Lei Anticorrupção", ou "Lei da Empresa Limpa", que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Em linhas gerais, a Lei Anticorrupção pode ser aplicada a toda e qualquer empresa, independentemente do modo de organização ou modelo societário, em decorrência de atos lesivos à administração pública. Entendem-se por lesivos os atos que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra os princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, assim como definido no artigo 5º.

Em caso de ocorrência de atos lesivos, a legislação prevê a responsabilização administrativa com a aplicação de multas que variam de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício e, em caso de impossibilidade de adoção desse critério, a fixação de multa de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais). Também, no âmbito administrativo, poderá a empresa ser penalizada com a publicação extraordinária da decisão condenatória no Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS) e no Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP⁸).

Sem afastar a punição administrativa, poderá também a empresa ser responsabilizada na esfera judicial com a pena de perdimento de bens, direitos ou valores, suspensão ou interdição parcial das atividades, a dissolução compulsória da personalidade jurídica e, ainda, com a proibição de receber incentivos, subsídios, doações, empréstimos ou subvenções de órgãos ou entidades públicas

7. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

8. Art. 6º Na esfera administrativa, serão aplicadas às pessoas jurídicas consideradas responsáveis pelos atos lesivos previstos nesta Lei as seguintes sanções:

I – multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e

II – publicação extraordinária da decisão condenatória [...]

§ 4º Na hipótese do inciso I do *caput*, caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica, a multa será de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo de 1 (um) a 5 (cinco) anos⁹.

Com o intuito de prevenir atos lesivos, além de preservar o patrimônio, a imagem e a reputação das empresas, a própria Lei Anticorrupção indicou como metodologia de detecção, remediação e monitoramento de riscos a adoção de programa de *compliance*, tendo como mecanismos o uso de código de ética e de conduta, canais de denúncia, controles e políticas internas, auditoria interna, dentre outros elementos. Não apenas isso. A verificação de existência de programa de *compliance* efetivo será critério decisório no momento de aplicação das penalidades administrativas, com a redução da multa¹⁰.

Mais especificamente sobre controles internos, o Decreto n. 8.420, de 2015¹¹, que regulamenta a Lei Anticorrupção, em seu capítulo IV, trata do programa de integridade, comumente denominado de *compliance*. De acordo com o artigo 41 do referido Decreto, consiste o programa de integridade:

[...] no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva dos códigos de

9. Art. 18. Na esfera administrativa, a responsabilidade da pessoa jurídica não afasta a possibilidade de sua responsabilização na esfera judicial.

Art. 19. Em razão da prática de atos previstos no art. 5º desta Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras:

I – perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;

II – suspensão ou interdição parcial de suas atividades;

III – dissolução compulsória da pessoa jurídica;

IV – proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 1 (um) e máximo de 5 (cinco) anos.

10. Art. 18. Do resultado da soma dos fatores do art. 17 serão subtraídos os valores correspondentes aos seguintes percentuais do faturamento bruto da pessoa jurídica do último exercício anterior ao da instauração do PAR, excluídos os tributos:

I – um por cento no caso de não consumação da infração;

II – um e meio por cento no caso de comprovação de ressarcimento pela pessoa jurídica dos danos a que tenha dado causa;

III – um por cento a um e meio por cento para o grau de colaboração da pessoa jurídica com a investigação ou a apuração do ato lesivo, independentemente do acordo de leniência;

IV – dois por cento no caso de comunicação espontânea pela pessoa jurídica antes da instauração do PAR acerca da ocorrência do ato lesivo; e

V – um por cento a quatro por cento para comprovação de a pessoa jurídica possuir e aplicar um programa de integridade, conforme os parâmetros estabelecidos no Capítulo IV.

11. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Em outras palavras, o programa de integridade nada mais é do que o conjunto de mecanismos internos às empresas para prevenir, detectar e punir fraudes e atos de corrupção. Como método de avaliação, o próprio Decreto elenca os critérios mínimos necessários para a efetividade do programa de integridade, dentre eles, a adoção de "registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica" e "controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica"¹².

Nesse diapasão, é notória a grande importância dos registros contábeis conformes, íntegros e transparentes. A adequação dos mecanismos e os controles específicos que atendam à Lei Anticorrupção são fundamentais para o bom desenvolvimento e adequação de programas de *compliance* efetivos. Procedimentos e controles internos que traduzam o registro fidedigno das operações comerciais e transações financeiras, com a detecção, remediação e monitoramento de riscos, para além das boas práticas, são obrigações legais das empresas brasileiras.

4 COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Em tempos de celeridade nas transações e na fiscalização, além da busca efetiva pela transparência e conformidade, o assunto *compliance* tributário é posto em destaque. Assim como aplicado no âmbito da Lei Anticorrupção e do

12. Art. 42. Para fins do disposto no § 4º do art. 5º, o programa de integridade será avaliado, quanto a sua existência e aplicação, de acordo com os seguintes parâmetros:

I – comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;

II – padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;

III – padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas, quando necessário, a terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;

IV – treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;

V – análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;

VI – registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;

VII – controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica;

VIII – procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor

FCPA, quando analisada sob a ótica tributária, a terminologia pode ser compreendida pela gestão de controles internos para cumprimento das obrigações principais e acessórias, para a transmissão com qualidade das informações financeiras, reduzindo os riscos e os custos frente à fiscalização e à atuação do Fisco.

Atualmente, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED¹³), instituído em 2007, também conhecido pela sua função de "Big Brother Fiscal", tem papel fundamental na demonstração da transparência, da conformidade e da integridade patrimonial da empresa, especialmente nos seus vieses tributário e contábil.

Isso porque seu foco é a promoção da integração entre os Fiscos federal, estaduais e municipais, com a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; a racionalização e a uniformização das obrigações acessórias; além de tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica¹⁴.

Sabe-se que as autoridades tributárias utilizam tecnologias avançadas para a detecção da movimentação financeira das empresas, proporcionando célere identificação dos tributos devidos e dos ilícitos tributários cometidos. As informações são compartilhadas entre os Fiscos, uma vez que elas são disponibilizadas de modo integrado, uniformizado e automático por intermédio das obrigações acessórias eletrônicas cumpridas pelos contribuintes.

público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;

IX – independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;

X – canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciante de boa-fé;

XI – medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;

XII – procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;

XIII – diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão, de terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;

XIV – verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas;

XV – monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no art. 5º da Lei n. 12.846, de 2013; e

XVI – transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos.

13. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

14. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 2 set. 2019.

Nesse contexto, foi publicado recentemente o Ajuste SINIEF 08, de 2019¹⁵, alterando o Ajuste SINIEF 02, de 2009, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Desse modo, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), possibilitou o amplo acesso às informações fiscais e contábeis contidas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) dos contribuintes, independentemente do local da operação ou da prestação relativo ao ICMS. Ficará a cargo do SPED a criação de sistema capaz de gerir e processar as informações, devendo a medida entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2020. Nestes termos:

§ 3º Em obediência ao que dispõe a cláusula décima quarta do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, fica assegurado às administrações tributárias das unidades federadas o acesso irrestrito às informações contidas na EFD, independentemente do local da operação ou da prestação relativo ao ICMS.

§ 4º O Ambiente Nacional do SPED será o responsável pela criação de sistema automatizado para processar os requerimentos de informações, bem como pela transmissão dos dados solicitados da unidade federada solicitante.

§ 5º A administração tributária da unidade federada que solicitar informações da EFD de contribuintes domiciliados em outras unidades federadas deverá apresentar requerimento de informações ao responsável pela transmissão das informações solicitadas, instruído com ordem de fiscalização.

§ 6º A ordem de fiscalização, que estará limitada às informações de apenas um contribuinte e suas filiais por requerimento, deverá conter especificação completa do contribuinte objeto da fiscalização e o período a ser fiscalizado, além de outras informações que delimitem de forma precisa as informações solicitadas.

§ 7º O responsável pelas informações deverá atender à solicitação no prazo de 10 (dez) dias úteis.

A nova "Era de Transparência Fiscal" já é realidade. Todas as informações contidas no SPED Fiscal das empresas estarão à disposição dos Fiscos estaduais, sem depender do local em que o contribuinte estiver estabelecido. Entretanto, embora haja a previsão para a troca e acesso às informações dos contribuintes, possibilitando aos Fiscos a fiscalização dos tributos¹⁶, é discutível

15. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2019/ajuste-sinieff-08-19>>. Acesso em: 2 set. 2019.

16. Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

o limite material para a sua efetivação, tal como a aplicabilidade da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD¹⁷).

Ainda no âmbito de troca de informações dos contribuintes, há o Tema 990 do Supremo Tribunal Federal (STF), em repercussão geral, que trata sobre a possibilidade de compartilhamento de dados fiscais e bancários obtidos pela Receita Federal do Brasil com o Ministério Público, independentemente de autorização judicial¹⁸.

De mesmo modo, o *Habeas Corpus* 234.857¹⁹, hoje sobrestado pelo Tema 990/STF, reabre a discussão sobre a possibilidade de órgão interministerial, além daqueles listados na legislação do SPED, solicitar, sem prévia autorização judicial, documentos sigilosos diretamente à Receita Federal.

Pode-se também verificar a possibilidade de troca de informações em âmbito internacional. O G-20 juntamente com a OCDE estabeleceram novos padrões internacionais com a instituição da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal²⁰.

O objetivo central da medida é a busca pela transparência e conformidade das transações, além de controle dos comportamentos e harmonização de padrões. Consequência imediata é a eficiência na assistência administrativa tributária entre os países que aderiram às convenções, possibilitando a fiscalização mútua e, quando couber, o auxílio na cobrança de tributos.

Além dos esforços do G-20, os Estados Unidos da América instituíram o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA²¹), com o intuito de coletar informações de contribuintes norte-americanos que possuam atividade financeira no exterior. Em 2007, o Brasil assinou com os EUA o *Tax Information Exchange*

17. Art. 7º O tratamento de dados pessoais somente poderá ser realizado nas seguintes hipóteses: [...]

III – pela administração pública, para o tratamento e uso compartilhado de dados necessários à execução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições do Capítulo IV desta Lei; [...]

18. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5213056&numeroProcesso=1055941&classeProcesso=RE&numeroTema=990#>>. Acesso em: 2 set. 2019.

19. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201200418097&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 2 set. 2019.

20. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/arquivos-e-imagens-2/convencao-multilateral-texto-em-portugues.pdf>>. Acesso em: 2 set. 2019.

21. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>>. Acesso em: 2 set. 2019.

Agreement (TIEA), internalizado pelo Decreto n. 8.003, de 2003²², objetivando a troca de informações tributárias.

Esse cenário, com busca pela conformidade e transparência, viabilizada principalmente pelas relações intergovernamentais estreitas e colaboração dos contribuintes para regularização das informações, possibilitou a ampliação do conhecimento pelas autoridades tributárias das operações em sua totalidade, de modo a prevenir fraudes e incrementar a arrecadação.

A grande abrangência de acesso às informações fiscais e contábeis, de forma irrestrita e pouco regulada, torna necessária a adoção de procedimentos e controles capazes de detectar, mitigar e controlar os riscos inerentes. Isso porque, não apenas o Fisco, com sua intenção de fiscalizar e autuar possíveis inadimplências e irregularidades, mas também outros órgãos públicos, tais como o Ministério Público, titular dos procedimentos de investigações criminais, têm interesse nos dados transmitidos eletronicamente.

O *compliance* tributário deve incluir a reavaliação dos controles internos para a elaboração das demonstrações financeiras, com a identificação e a avaliação de riscos, bem como o monitoramento e a prevenção, feitos pela revisão dos procedimentos de governança corporativa e pela aplicação, de forma efetiva, do programa de integridade.

Por esse motivo, além da gestão e da prevenção de riscos frente a ilícitos tributários passíveis de autuação pelo Fisco, o *compliance* tributário deverá abarcar a análise contábil que traduza as efetivas transações realizadas pela empresa, visando não apenas a critérios preventivos frente a multas e autuações, mas, também, à conformidade e à transparência das referidas informações.

5 CONCLUSÃO

Não há dúvidas sobre a imediata necessidade de adoção ou revisão dos programas de *compliance*, com destaque aos mecanismos de registros e controles contábeis internos. Crescente é a busca nacional e internacional pela integridade e segurança das informações. Além de afastar possíveis sanções, o efetivo *compliance*, poderá agregar valor às empresas.

No âmbito do FCPA, é fundamental a criação de medidas preventivas de *compliance* para detecção, mitigação e monitoramento dos riscos. O que se busca é a elaboração dos registros de modo a refletir a realidade de forma precisa e transparente das empresas, bem como a criação de controles contábeis internos

22. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

que assegurem a confiabilidade das transações. Além de manter a empresa em conduta íntegra, as políticas de *compliance* sob a ótica contábil (*books and records*) tendem a afastar a ocorrência de atos lesivos e a consequente aplicação das elevadas multas previstas no FCPA.

De mesmo modo, ao se avaliar a efetividade do programa de *compliance* exigido pela Lei Anticorrupção, tem-se como requisito necessário a adoção de registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações e controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica. Não bastasse isso, a adoção de programa de *compliance* eficiente, em que seja verificada a lisura dos registros contábeis, é critério considerado quando da aplicação de sanções administrativas por eventuais descumprimentos da norma anticorrupção.

Como demonstrado, o *compliance* pode ser aplicado em várias instâncias, abarcando, inclusive, a esfera da administração tributária. O *compliance* tributário está em expoente crescimento, frente ao aumento da necessidade e da facilidade na troca de informações pelos Fiscos, quer sejam nacionais ou internacionais.

Ao se prestar informações contábeis no âmbito do SPED, deverá o contribuinte estar consciente do seu alcance e de suas implicações. Isso porque há a possibilidade de os Fiscos estaduais, independentemente do local da operação do contribuinte, terem acesso irrestrito às informações contidas na EFD, além da possibilidade de a Receita Federal do Brasil fornecer os registros e dados contábeis a outros órgãos, tais como Ministério Público ou, até mesmo, a outros órgãos internacionais.

Dessa forma, urge necessidade da adoção e/ou da revisão dos programas de *compliance*, com mecanismos efetivos de registros contábeis, de modo a refletir a realidade de forma precisa e transparente e a criar controles contábeis internos que assegurem a confiabilidade das transações. Para além do óbvio, com o mapeamento, o controle e a redução dos riscos inerentes às atividades das empresas, e, conseqüentemente, com a redução de penalidades e punições, o efetivo *compliance*, indubitavelmente, trará valor às empresas.

Isso porque, ante a complexidade legislativa, aliada à dinâmica das ferramentas tecnológicas do Fisco, capazes de trocar e cruzar dados dos contribuintes em tempo recorde, o *compliance* efetivo poderá otimizar a rotina de cumprimento da legislação e acompanhamento das obrigações da empresa, com redução de gastos inesperados. Quando em conformidade, além de atender às exigências legais, as empresas poderão melhor monitorar os riscos e prever os resultados, gerando assim, maior resultado, além de agregar valor.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto n. 3.678, de 30 de novembro de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1º dez. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 22 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Decreto n. 8.003, de 15 de maio de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 16 maio 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Decreto n. 8.420, de 2015, de 18 de março de 2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 2 set. 2019.

_____. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ajuste SINIEF 08/19, de 5 de julho de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2019/ajuste-sinief-08-19>>. Acesso em: 2 set. 2019.

AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E SEUS EFEITOS CONTÁBEIS E FISCAIS

Victor Borges Polizelli

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor do Mestrado Profissional do IBDT, nas matérias de Políticas Públicas de Tributação Internacional, Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico Internacional e Preços de Transferência. Advogado em São Paulo.

Dora Pimentel Mendes de Almeida

Mestranda em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Especialista em Direito Tributário Internacional e Direito Tributário Nacional pelo IBDT. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Ajustes de exercícios anteriores na Lei das Sociedades Anônimas 3 Ajustes de exercícios anteriores segundo os padrões internacionais 4 Orientações fiscais quanto aos ajustes de exercícios anteriores 5 Efeitos societários de ajustes de exercícios anteriores 6 Efeitos fiscais de ajustes de exercícios anteriores 7 Referências.

RESUMO: Este trabalho aborda questões práticas dos ajustes de exercícios anteriores e seus efeitos contábeis e fiscais, analisando-se os impactos decorrentes de mudanças em estimativas contábeis, mudanças em critérios contábeis e retificações de erros. Especial ênfase é dada aos efeitos retrospectivos ou prospectivos que são causados por tais ajustes, as providências práticas que devem ser adotadas e eventuais impactos tributários advindos da retificação de lucros distribuídos no passado ou da postergação de receitas/despesas.

PALAVRAS-CHAVE: Direito societário. Direito tributário. Ajustes de exercícios anteriores. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. Lei n. 6.404/1976. CPC 23.

1 INTRODUÇÃO

Em linhas gerais, a contabilidade se dedica a desenvolver um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações

que objetivam fornecer informações úteis e confiáveis na tomada de decisões econômicas e avaliações referentes à entidade que é objeto de contabilização¹.

No Brasil, verifica-se que hoje a Lei de Sociedades Anônimas² (LSA) reúne os principais dispositivos legais em matéria de contabilidade, especialmente em vista da convergência da contabilidade brasileira com os padrões internacionais de contabilidade³. Referida norma exerce papel relevante não somente na disciplina de normas contábeis aplicáveis às sociedades por ações e outras entidades expressamente submetidas a ela⁴, como também regula determinadas questões contábeis aplicáveis às demais sociedades.

A legislação contábil prevista na LSA consiste num modelo normativo aberto, o qual confere especial importância aos chamados princípios de contabilidade geralmente aceitos (PCGA), reunindo também as condutas seguidas na prática comercial, os pronunciamentos orientativos de órgãos profissionais e os estudos acadêmicos⁵.

Acrescente-se que a LSA determinou à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a elaboração de normas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade⁶. Nesse sentido, almejando um maior alinhamento com as normas contábeis internacionais, a entidade importou para o País os enunciados emitidos pela *International Accounting Standard Board* da IFRS Foundation sem muitas modificações, de sorte que os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que temos hoje são, com raras exceções, traduções das normas internacionais.

Nesse contexto, o presente estudo visa à identificação e discussão das regras contábeis atualmente vigentes no Brasil quanto aos ajustes de exercícios anteriores

1. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 150-155 (cap. 2, seção 2.1).
2. Lei n. 6.404/1976.
3. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 67-68. Vide também POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 205-206. (Série Doutrina Tributária, v. III).
4. Sociedades de grande porte (com ativos superiores a R\$ 240 M ou faturamento anual superior a R\$ 300 M), instituições financeiras, seguradoras e outros.
5. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 220-225. (Série Doutrina Tributária, v. III).
6. Art. 177, § 5º da LSA.

nas demonstrações financeiras das sociedades, com a apresentação de casos práticos que demonstram sua relevância em matéria tributária.

Para tanto, parte-se do próprio direito societário para analisar quais hipóteses reconhecidas pelo art. 186 da LSA admitem o registro de ajustes de exercícios anteriores e qual a metodologia sugerida para tanto. Posteriormente, serão abordadas as regras previstas no Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro ("CPC 23") no que diz respeito às mudanças de estimativas contábeis, ajustes de erros e mudanças de política contábil.

Em seguida, serão feitos breves comentários a respeito das orientações das autoridades fiscais para implementação dos ajustes de exercícios anteriores nas obrigações acessórias da Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), ressaltando principalmente as recentes mudanças introduzidas na regulamentação sobre a matéria.

Ao final, serão traçados alguns apontamentos acerca dos eventuais efeitos societários e fiscais do registro de ajustes de exercícios anteriores nas demonstrações financeiras.

2 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

Conforme mencionado acima, na LSA podem ser identificados os principais dispositivos legais em matéria contábil. Destarte, a norma exerce papel relevante não somente na disciplina de normas contábeis aplicáveis às sociedades por ações e outras entidades expressamente submetidas a ela, como também regula determinadas questões contábeis aplicáveis às demais sociedades.

Em assim sendo, a LSA disciplina, em seu artigo 186, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), que intenta demonstrar os valores que estão à disposição dos acionistas na data de encerramento do balanço e a movimentação a que ficaram sujeitos durante o período da demonstração. Conforme previsto no dispositivo, dentre diversos outros itens, na DLPA deverão estar discriminados os ajustes de exercícios anteriores, sendo essa uma das poucas referências a tal espécie de ajuste na norma⁷.

Nesse contexto, a própria legislação se preocupou em conceituar quais os ajustes de exercícios anteriores que devem ser indicados na DLPA. De acordo com o disposto no art. 186, § 1º, da LSA, são considerados ajustes de exercícios

7. LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades anônimas** – comentário à lei (arts. 121 a 188). Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 2, p. 1.053; EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 428-429.

anteriores tão somente os ajustes decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, quando não puderem ser atribuídos a fatos subsequentes.

Com relação à primeira hipótese – as mudanças de critério contábil – pode-se citar como exemplo as mudanças no critério de avaliação de estoques PEPS para Preço Médio Ponderado Móvel, bem como as mudanças no método de avaliação do valor de investimentos, de custo para equivalência patrimonial, em decorrência de mudança no percentual de participação na investida⁸.

É preciso muita cautela quando da aplicação de tais ajustes, pois mudanças nos critérios contábeis adotados nas demonstrações financeiras podem prejudicar a uniformidade na comparação do resultado do exercício corrente com o anterior⁹. Por esse motivo, tais mudanças são geralmente desaconselhadas, por contrariar a convenção contábil da consistência¹⁰.

Já quanto à segunda hipótese de ajuste admitida – a retificação de erros – conforme estabelece a LSA, tal possibilidade está restrita a erros atribuíveis a exercícios anteriores, que não podem ser incluídos no exercício presente. Os erros de escrituração que normalmente ocorrem, sujeitando-se a ajustes dessa natureza, referem-se a erros de cálculo, omissão de lançamentos de despesas, erros na avaliação de estoques etc.¹¹

Seja na mudança de critério contábil seja na retificação de erros, a legislação prescreve que em ambos os casos deverá ser determinado e registrado o valor do ajuste atribuído a exercícios anteriores. Esse valor será lançado a crédito ou débito como ajuste de exercícios anteriores na DLPA, diretamente na conta de lucros ou prejuízos acumulados¹². Consoante o art. 176, § 5º, "h", da LSA, tais valores deverão, outrossim, ser informados em notas explicativas¹³.

Vale mencionar que a LSA, nesse ponto, exige que ajustes decorrentes de mudanças na adoção de princípios contábeis ou de erros contábeis que afetam

-
8. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 426.
 9. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.016. Vide também EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431-432.
 10. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 426.
 11. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 426. Vide também CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.016.
 12. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.016. Vide também LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das companhias**. 2. ed. atual. e reform. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 1.198.
 13. SILVA, Alexandre Alcântara da. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2019. (seção 4.4).

o resultado de exercícios anteriores, sejam corrigidos sem transitar pela conta de resultados¹⁴. Desse modo, o resultado do exercício não é influenciado por receitas e despesas que porventura não tenham sido escrituradas no exercício passado ao qual correspondiam em razão da mudança no critério contábil ou do erro¹⁵. Note-se que a LSA não determina a reelaboração das demonstrações financeiras anteriores afetadas pelos ajustes efetuados¹⁶.

Essa possibilidade vislumbrada pela LSA de escriturar ajustes de exercícios anteriores tão somente de forma prospectiva acaba por dificultar a comparabilidade dos resultados econômicos de diferentes exercícios, o que diverge da técnica contábil adotada internacionalmente. Conforme será demonstrado mais adiante, segundo as normas contábeis atualmente vigentes, uma vez apurado um ajuste de exercício anterior, seus efeitos devem ser implementados nas demonstrações financeiras retroativamente, de modo a demonstrar os impactos da mudança ou do erro nos exercícios já reportados¹⁷. Por esse motivo, há quem sustente que o art. 186 da LSA não possui mais relevância na atualidade¹⁸.

A exigência de reelaboração das demonstrações financeiras tal como hoje prevista no âmbito internacional¹⁹, todavia, somente veio a ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Deliberação CVM n. 506, de 19 de junho de 2006, que aprovou e tornou obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento NPC 12 – Práticas Contábeis, Mudanças nas Práticas Contábeis e Correção de Erros, emitido pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)²⁰. Esse pronunciamento, já convergente com as práticas contábeis in-

-
14. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017. Vide também EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431- 432; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 614 (cap. 11, seção 11.5.6).
 15. LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades anônimas** – comentário à lei (arts. 121 a 188). Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 2. p. 1.053.
 16. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.549 (cap. 28, seção 28.1).
 17. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017. Vide também EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431-432.
 18. EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III, p. 431.
 19. O IAS 8 foi originalmente editado em 1993, com eficácia a partir de 1995. Em 2003 uma nova versão do IAS 8 foi publicada, com efeitos a partir de 2005. A deliberação CVM n. 505/2006 está em consonância com a segunda versão do IAS 8, que hoje é refletida no CPC 23.
 20. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017. Vide também IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE;

ternacionais, estabeleceu critérios para o tratamento contábil e divulgação de mudanças em práticas contábeis e a correção de erros cometidos em exercícios anteriores²¹.

A Deliberação CVM n. 506/2006 foi posteriormente revogada pela Deliberação CVM n. 592, de 15 de setembro de 2009, a qual tornou obrigatório o Pronunciamento Técnico CPC 23, convergente com o IAS 8²². Atualmente, é esse Pronunciamento que disciplina a forma como mudanças de estimativas, mudanças de política contábil e retificações de erros devem ser implementadas.

3 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES SEGUNDO OS PADRÕES INTERNACIONAIS

O Pronunciamento Técnico CPC 23 trata do tema das Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e apresenta, dentre outros objetivos, a definição de critérios para as mudanças de estimativas contábeis, mudanças de política contábeis e a retificação de erros nas demonstrações financeiras²³. Conforme será mais bem explicado abaixo, as normas internacionais conferem tratamento contábil distinto com relação à modalidade de ajuste efetuado.

3.1 Mudanças em estimativas contábeis

Inicialmente, é importante destacar que determinados lançamentos nas demonstrações financeiras não podem, no momento de sua escrituração, ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. Ao contrário das mudanças nos critérios contábeis e dos erros de exercícios anteriores, que serão analisados na próxima seção, estimativas contábeis envolvem uma avaliação pautada nas informações disponíveis e confiáveis à época do lançamento²⁴.

Mudanças nas estimativas contábeis são, portanto, ajustes nos saldos contábeis de ativo ou de passivo que decorrem de uma avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e

Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.1).

21. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.549 (cap. 28, seção 28.1).
22. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.1).
23. Referido Parecer foi convertido em norma de aplicação obrigatória no âmbito geral a partir da Resolução NBC TG n. 23 pelo Conselho Federal de Contabilidade.
24. CPC 23, itens 32 a 38.

passivos²⁵. Dadas as circunstâncias nas quais se baseiam, estimativas contábeis podem ser revistas em virtude de mudanças nas suas premissas (e.g., disponibilidade de novas informações ou maior experiência), sem, contudo, reduzir a confiabilidade das demonstrações²⁶.

Mudanças nas estimativas contábeis, inclusive, não integram o rol de hipóteses de ajustes de exercícios anteriores reconhecidas pelo art. 186, § 1º da LSA. Embora possam necessitar de revisão, alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações, de modo que essas revisões não se relacionam com ajustes de períodos anteriores e muito menos representam correção de erros²⁷. Por este motivo, o CPC 23 determina que mudanças de estimativas sejam, em geral, reconhecidas de forma prospectiva, incluindo-as nos resultados do período da mudança ou do período da mudança e futuros períodos²⁸.

3.2 Mudanças nas políticas contábeis e retificação de erros contábeis

Conforme será pontuado abaixo, há duas hipóteses nas normas contábeis internacionais que exigem, sempre que possível, que a sociedade ajuste retroativamente suas demonstrações financeiras: as mudanças nas políticas contábeis e a retificação de erros contábeis. O emprego desse mecanismo possibilita aos usuários comparar as demonstrações financeiras da entidade de forma coerente.

Com relação à primeira hipótese verifica-se que as políticas contábeis são subconjuntos normativos que são desenhados especificamente para cada entidade e conforme o campo de decisões a ela entregues pela norma contábil. A política contábil de uma empresa pode ser entendida como os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e na apresentação de suas demonstrações financeiras²⁹.

Ocorre que há determinadas situações em que a entidade deve se ver obrigada a alterar suas políticas contábeis. Trata-se de medida excepcional que, segundo o CPC 23, poderá ocorrer apenas em duas únicas situações: (i) quando a mudança for exigida por um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou

25. CPC 23, item 5.

26. CPC 23, itens 32 a 38.

27. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.1.2).

28. CPC 23, itens 32 a 38.

29. CPC 23, item 5. Para maiores detalhes a respeito da aplicação de políticas contábeis, vide POLIZELLI, Víctor; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

(ii) quando a mudança resultar em informação mais confiável e mais relevante nas demonstrações financeiras sobre os efeitos de transações, eventos ou condições na posição patrimonial e financeira da entidade, seu desempenho ou fluxo de caixa³⁰. A excepcionalidade dessas duas situações se deve ao objetivo da própria contabilidade de garantir a comparabilidade das demonstrações financeiras ao longo do tempo, o que pressupõe a uniformidade na aplicação de políticas contábeis³¹.

Nesse contexto, o CPC estabelece que, caso a mudança seja exigida por um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, a entidade deverá, primeiramente, contabilizar a mudança de política contábil conforme as disposições transitórias específicas do referido Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que houver causado a mudança. Diversamente, caso inexistir uma regra de transição ou a opção pela mudança seja voluntária, a entidade deverá aplicar o ajuste retrospectivamente em relação à data em que implementada a mudança de política contábil³².

Para tanto, a sociedade deverá ajustar o saldo de abertura de cada item do patrimônio líquido afetado e os demais montantes comparativos divulgados para todos os períodos reportados, tal como se a nova política contábil aplicada tivesse sido aplicada originalmente³³. O CPC 23 exige, assim, que a aplicação retrospectiva dos ajustes seja efetuada por meio da alteração dos montantes apresentados nas demonstrações financeiras comparativas dos períodos, com o ajuste dos saldos iniciais de ativos, passivos e do patrimônio líquido³⁴. De todo modo, é importante esclarecer que não é necessário o refazimento de todas as demonstrações contábeis em virtude do ajuste.

Com isso, os impactos na comparabilidade possibilitados pelo art. 186 da LSA foram superados. Por meio desse mecanismo do CPC 23, a comparação dos números publicados se torna muito mais útil para os usuários, que conseguem identificar com maior facilidade como teriam sido os números dos exercícios anteriores caso a mudança de política contábil tivesse sido adotada anteriormente³⁵.

30. CPC 23, item 14.

31. CPC 23, itens 15 e 13.

32. CPC 23, item 19.

33. CPC 23, item 22.

34. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 3, section 10.2.

35. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017.

A segunda hipótese na qual o CPC 23 determina que os efeitos dos ajustes de exercícios anteriores sejam apresentados retrospectivamente são as retificações de erros contábeis.

Conforme definido pelo Pronunciamento, erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações financeiras de períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou do uso incorreto de informação confiável que estava disponível ao tempo do lançamento e que poderia ter sido razoavelmente obtida e considerada na elaboração dessas demonstrações. É o caso de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes³⁶.

O Pronunciamento esclarece que as demonstrações financeiras não estão em conformidade com os padrões IFRS se apresentam erros materiais, isto é, erros que influenciam as decisões econômicas dos usuários ou destinatários das demonstrações. As demonstrações também não estarão em conformidade com os padrões se apresentarem erros imateriais intencionais, efetuados com o intuito de alterar as demonstrações financeiras. Há no CPC 23 uma maior exigência, certamente questionável, de retificação de erros intencionais, que deverão ser corrigidos ainda que considerados imateriais³⁷. É de se indagar, contudo, em que medida uma entidade deliberadamente apresentaria informações incorretas, mas de um modo a não influenciar as decisões dos usuários das demonstrações³⁸.

Pois bem. O CPC 23 exige que os erros de períodos anteriores sejam corrigidos retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras após a descoberta do erro. Tais erros devem ser corrigidos pela reapresentação dos valores comparativos do período em que tenha ocorrido o erro. No entanto, caso o erro tenha ocorrido antes da primeira demonstração apresentada, a adequação das demonstrações financeiras deve ser efetuada por meio da reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido a partir da primeira demonstração apresentada³⁹.

36. CPC 23, item 5.

37. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.548 (cap. 28, seção 28.4). Vide também ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 3, section 4.6.

38. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 3, section 4.6.

39. CPC 23, item 42.

Permite-se, assim, a comparabilidade das operações ao longo dos exercícios, em consonância com os critérios contábeis adotados pela sociedade ou desprovidas dos efeitos dos erros de exercícios anteriores⁴⁰.

3.3 Ajustes de exercícios anteriores e os tributos sobre o lucro

Conforme mencionado acima, o CPC 23 exige que a aplicação retrospectiva dos ajustes de exercícios anteriores seja implementada por meio da alteração dos montantes apresentados nas demonstrações financeiras comparativas dos períodos, com o ajuste dos saldos iniciais de ativos, passivos e do patrimônio líquido⁴¹.

Contudo, o CPC 23 estabelece, na delimitação de seu alcance, que os efeitos tributários da retificação de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contábeis sejam contabilizados em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC n. 32 – Tributos sobre o Lucro (“CPC 32”)⁴², o que suscita questionamentos quanto aos impactos dos valores ajustados sobre a apuração de tributos na contabilidade.

O CPC 32, nesse contexto, determina que tributos correntes e tributos diferidos devem ser reconhecidos fora do resultado da empresa se o tributo se referir a itens que são reconhecidos no mesmo exercício ou em exercícios distintos fora do resultado da empresa⁴³. Em outras palavras, o CPC 32 exige que tributos relacionados a registros que tenham sido reconhecidos fora do resultado do período também sejam reconhecidos fora do resultado⁴⁴.

Isso porque o Pronunciamento CPC 32 reconhece que o CPC 23 permite que ajustes no balanço de abertura de lucros resultantes de mudanças nas políticas contábeis e correção de erros aplicados retrospectivamente sejam creditados ou debitados diretamente no patrimônio líquido⁴⁵. Desse modo, os efeitos tributários de uma aplicação retrospectiva dos ajustes nos saldos com-

40. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.017.

41. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

42. CPC 32, item 4.

43. CPC 32, item 61A.

44. Vide CPC 32, item 62A. Vide também ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

45. CPC 32, item 62A. Vide também ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

parativos iniciais lançados no patrimônio líquido serão tratados também como ajustes no patrimônio líquido⁴⁶.

Porém, em determinadas circunstâncias excepcionais, pode ser difícil determinar o valor do tributo que se relaciona com esses lançamentos reconhecidos fora do resultado, como aqueles registrados no patrimônio líquido. Seria o caso, por exemplo, de existirem alíquotas progressivas de tributos sobre o lucro e ser impossível determinar a alíquota na qual cada componente do lucro tributável foi tributado. Em tais situações, o CPC 32 recomenda que os tributos relacionados aos lançamentos reconhecidos fora do resultado sejam baseados em uma alocação proporcional dos tributos da entidade ou mensurados de acordo com outro método que realize uma alocação mais apropriada⁴⁷.

É importante destacar, contudo, que o fato de o CPC 32 determinar que tributos relativos a outros períodos devam seguir o tratamento contábil atribuído à transação ou evento com os quais se relacionam, ainda que registrados fora do resultado, é compreendido por vezes no sentido de que qualquer posterior mensuração de tributos registrados originalmente no patrimônio líquido como um ajuste de exercício anterior também deva ser registrada no patrimônio líquido⁴⁸.

Tome-se a seguinte situação fática. Uma entidade adotou o modelo de contabilização conforme o IFRS em 2015. Como decorrência da adoção do Pronunciamento CPC n. 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (CPC 25), sua primeira demonstração, relativa ao exercício encerrado em dezembro de 2016, a entidade registrou um passivo concernente à retificação de custos ambientais no valor de R\$ 5 milhões. Esse registro foi efetuado como um ajuste aos saldos iniciais das contas, em conjunto com o registro de um ativo fiscal diferido de R\$ 2 milhões, correspondente a uma alíquota de 40% sobre o valor do registro⁴⁹.

Nos anos seguintes o passivo ambiental não sofre alterações substanciais, mas a alíquota do tributo é reduzida para 30%, o que impõe a necessidade de ajuste do valor do ativo fiscal diferido para R\$ 1,5 milhão. Isso tem por consequência uma

46. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

47. CPC 32, item 63.

48. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

49. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

despesa fiscal de R\$ 500 mil. Esta despesa deve ser reconhecida no resultado do período ou no patrimônio líquido?⁵⁰

Caso o CPC 32 seja analisado isoladamente, poder-se-ia sustentar que essa despesa deveria ser registrada no patrimônio líquido, por se tratar de nova mensuração de um valor originalmente registrado no patrimônio líquido. O Pronunciamento define, entretanto, a aplicação retrospectiva de uma política como a aplicação de uma nova política contábil a transações, eventos e condições como se essa política houvesse sempre sido aplicada⁵¹.

Se a entidade tivesse apresentado informações comparativas para todos os períodos desde o início de suas atividades, em vez de um único lançamento no início de suas demonstrações segundo o IFRS, o valor dos custos ambientais (e o ativo fiscal diferido a esse vinculado) teriam sido registrados no resultado nos períodos anteriores. Desse modo, como o ativo fiscal diferido está relacionado com uma transação que teria sido registrada no resultado em uma aplicação retrospectiva do IFRS, a despesa decorrente da mudança da alíquota deve ser tratada da mesma forma. Esse procedimento refletiria melhor o espírito da aplicação retrospectiva da política contábil⁵².

3.4 Impraticabilidade da aplicação retrospectiva de ajustes

Não obstante as orientações positivadas, o CPC 23 reconhece que, em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações de períodos anteriores apresentados para fins de comparação com o período corrente. Por esse motivo, foram introduzidas exceções à norma geral de reapresentação retrospectiva para situações nas quais seja impraticável determinar os efeitos específicos do período na informação comparativa ou o efeito cumulativo da mudança, isto é, quando for inviável proceder aos cálculos e retroações necessários para demonstrar os números de acordo com a referida norma contábil⁵³.

No caso das mudanças de critério contábil, quando for impossível determinar os efeitos específicos do período da mudança, a entidade deve aplicar a nova política aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, ainda que seja o

50. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

51. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

52. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018, Chapter 29, section 10.2.

53. CPC 23, item 50 e seguintes.

período corrente, procedendo ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido desse período. Por sua vez, o CPC esclarece que quando for impraticável determinar o efeito cumulativo da mudança de política, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política prospectivamente a partir do período que for praticável⁵⁴.

Outrossim, nos casos de erros de exercícios anteriores, o Pronunciamento CPC 23 determina que a reapresentação retrospectiva não será exigida quando for impraticável determinar os efeitos do erro contábil em um período específico ou o seu efeito cumulativo. No primeiro caso, o CPC 23 determina que a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e do patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável essa reapresentação, ainda que o período corrente. No segundo, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir de quando for praticável. De todo modo, o efeito do erro referente a períodos anteriores deve sempre ser excluído na determinação do lucro ou prejuízo do período em que o erro foi descoberto⁵⁵.

Ocorre que o CPC não oferece orientações muito rígidas quanto à identificação de uma situação em que seria impraticável efetuar reapresentação retrospectiva do ajuste de exercícios anteriores. Segundo o Pronunciamento, a aplicação retrospectiva é impraticável quando a entidade não pode aplicar o ajuste depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Assim, seria impraticável aplicar retrospectivamente a mudança de política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro se os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não puderem ser determinados⁵⁶.

Ademais, a aplicação retrospectiva seria impraticável quando esta exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado. Por fim, também seria impraticável a aplicação retrospectiva se sua implementação exigir estimativas significativas de valores, em que não seja possível identificar objetivamente evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos e que estariam disponíveis quando as demonstrações foram originalmente divulgadas⁵⁷.

A amplitude dessa regra acaba concedendo uma margem considerável aos Administradores quanto à impraticabilidade da aplicação retrospectiva dos ajustes,

54. CPC 23, itens 24 e 25.

55. CPC 23, item 46.

56. CPC 23, item 5.

57. CPC 23, item 5.

abrindo espaço para inevitáveis distorções da comparabilidade das demonstrações financeiras da entidade.

Uma situação emblemática foi a que ocorreu nas demonstrações financeiras da Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras) em 2014. Ao final de 2014, início de 2015, muito foi divulgado a respeito do atraso da Petrobras na divulgação de suas demonstrações do terceiro trimestre de 2014. Depois de dois adiantamentos, o documento foi divulgado em janeiro de 2015 sem os ajustes nos valores dos ativos superavaliados em razão das operações de corrupção por conta das denúncias investigadas na Operação Lava Jato.

Nesse sentido, foi ressaltado em notas preliminares que ajustes seriam necessários para a correção dos valores dos ativos imobilizados que foram impactados por valores relacionados a atos ilícitos perpetrados por empresas fornecedoras, agentes políticos, funcionários da Petrobras e outras pessoas no âmbito da Operação Lava Jato. A justificativa para tanto foi de que seria impraticável, naquele momento e pautada nas informações disponíveis, a exata quantificação dos valores indevidamente reconhecidos, dado que os pagamentos foram efetuados por fornecedores externos e não podiam ser rastreados nos registros contábeis da Companhia⁵⁸.

Dentre os motivos citados para a impraticabilidade da quantificação dos valores para fins de correção de erro estava que as informações disponíveis no momento apenas indicavam as empresas contratadas e os períodos envolvidos, mas não os contratos, e que não se esperava que uma investigação interna independente apresentasse informações suficientes para embasar os ajustes nas demonstrações contábeis anteriores⁵⁹.

Alguns meses depois, a empresa divulgou suas demonstrações auditadas tanto do terceiro quanto do quarto trimestre, nas quais foram implementados os ajustes nos valores do imobilizado. Por não conseguirem identificar os valores exatos dos ativos, o método adotado para reporte foi uma estimativa contábil, que levou à baixa de aproximadamente R\$ 6,2 milhões de gastos capitalizados (R\$ 4,788 milhões na Controladora), referentes a valores pagos adicionalmente na aquisição dos ativos imobilizados⁶⁰:

58. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Resultado do terceiro trimestre 2014 não revisado pelos auditores independentes**. Rio de Janeiro, 27 de janeiro de 2015, p. 2.

59. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Resultado do terceiro trimestre 2014 não revisado pelos auditores independentes**. Rio de Janeiro, 27 de janeiro de 2015, p. 2.

60. Esses valores englobavam operações de 2004 a 2012, que foram apuradas com base nas informações disponíveis ao tempo (PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 161).

	(milhões reais)					Consolidado
	E&P	Abasteci- mento Gás & Energia	Distribuição	Internacional	Corporativo	Valor Total
*Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente ⁶¹						
Esquema de pagamentos indevidos:						
Valor total dos contratos ⁶²	62.679	110.867	21.233	752	3.322	199.610
Estimativa do valor total de gastos adicionais (3%)	1.880	3.326	637	23	23	5.988
Pagamentos não relacionados ao esquema de pagamentos indevidos (fora do cartel)	139	1	10	–	–	150
	2.019	3.327	647	23	23	6.138
Reversão da depreciação dos referidos ativos Impacto no ativo imobilizado	(87)	(198)	(52)	–	–	(9)
	1.932	3.129	595	23	23	5.792
Baixa de créditos fiscais referentes aos ativos impactados ⁶³	37	298	57	–	–	402
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	1.969	3.427	652	23	23	6.194

⁶¹ Inclui R\$ 44.115 milhões referentes a valores de contrato cujos pagamentos serão realizados após 30 de setembro de 2014.

⁶² Baixa de créditos fiscais que não serão aproveitados.

A Administração ressaltou, contudo, que os valores constituíam estimativas, as quais poderiam ser revistas caso fossem obtidas novas informações⁶¹. Isso porque não foi possível identificar o montante de gastos adicionais incluídos em cada pagamento ou o período específico em que os gastos ocorreram, de modo que não seria possível determinar o período em que o ativo imobilizado deveria ser ajustado⁶².

Por esse motivo, a baixa de todos os gastos adicionais capitalizados indevidamente foi reconhecida no resultado do terceiro trimestre de 2014, em função da impraticabilidade de se determinar os efeitos em cada período no passado. Conforme consta do Formulário de Referência de 2014, essa prática estaria em consonância com as normas do IFRS para correção de erros⁶³. Como é possível identificar na imagem abaixo, a baixa dos ativos foi registrada pela Administração como despesas operacionais no resultado de 2014⁶⁴:

61. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 160.

62. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 160.

63. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 160.

64. PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015, p. 330.

	Consolidado									
	Análise Vertical %									
	2014	2013	2012	2014	2013	2012	2014 x 2013		2013 x 2012	
						RS	%	RS	%	
Receita de vendas	337.260	304.890	281.379	100,0	100,0	100,0	32.370	10,6	23.511	8,4
Custo dos produtos e serviços vendidos	(256.823)	(234.995)	(211.937)	(76,1)	(77,1)	(75,3)	(21.828)	9,3	(23.058)	10,9
Lucro bruto	80.437	69.895	69.442	23,9	22,9	24,7	10.542	15,1	453	0,7
Vendas	(15.974)	(10.601)	(9.604)	(4,7)	(3,5)	(3,4)	(5.373)	50,7	(997)	10,4
Gerais e administrativas	(11.223)	(10.751)	(9.842)	(3,3)	(3,5)	(3,5)	(472)	4,4	(909)	9,2
Custos exploratórios para extração de petróleo e gás	(7.135)	(6.445)	(7.871)	(2,1)	(2,1)	(2,8)	(690)	10,7	1.426	(18,1)
Custos com pesquisa e desenvolvimento tecnológico	(2.589)	(2.428)	(2.238)	(0,8)	(0,8)	(0,8)	(161)	6,6	(190)	8,5
Tributárias	(1.801)	(1.721)	(760)	(0,5)	(0,6)	(0,3)	(80)	4,6	(961)	126,4
Reversão/Perda no valor de recuperação de ativos - Investment	(44.636)	(1.238)	(781)	(13,7)	(0,4)	(0,1)	(43.398)	3.905,5	(957)	340,6
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	(6.194)	-	-	(1,8)	0,0	0,0	(6.194)	-	-	-
Outras despesas, líquidas	(12.207)	(2.347)	(6.449)	(3,6)	(0,8)	(2,3)	(9.860)	420,1	4.102	(63,8)
	(101.759)	(35.531)	(37.045)	(30,2)	(11,7)	(13,2)	(66.228)	186,4	1.514	(4,1)
Lucro (prejuízo) antes do resultado financeiro, das participações e impostos	(21.322)	34.364	32.397	(6,3)	11,3	11,5	(55.686)	(162,0)	1.967	6,1
Receitas financeiras	4.634	3.911	7.241	1,4	1,3	2,6	723	18,5	(3.330)	(46,0)
Despesas financeiras	(9.255)	(5.795)	(3.950)	(2,7)	(1,9)	(1,4)	(3.460)	59,7	(1.845)	46,7
Var. monetárias e cambiais	721	(4.318)	(7.014)	0,2	(1,4)	(2,5)	5.039	(116,7)	2.696	(38,4)
Resultado financeiro líquido	(3.900)	(6.202)	(3.723)	(1,2)	(2,0)	(1,3)	2.302	(37,1)	(2.479)	66,6
Resultado de participações em investimentos	451	1.095	84	0,1	0,4	0,0	(644)	(58,8)	1.011	1.203,6
Participação nos lucros ou resultados	(1.045)	(1.102)	(1.005)	(0,3)	(0,4)	(0,4)	57	(5,2)	(97)	9,7
Lucro (prejuízo) antes dos impostos	(25.816)	28.155	27.753	(7,7)	9,2	9,9	(53.971)	(191,7)	402	1,4
Imposto de renda e contribuição social	3.892	(5.148)	(6.794)	1,2	(1,7)	(2,4)	9.040	(175,6)	1.646	(24,2)
Lucro Líquido (prejuízo)	(21.924)	23.007	20.959	(6,5)	7,5	7,4	(44.931)	(195,3)	2.048	9,8
Atribuível aos:										
Acionistas da Petrobras	(21.587)	23.570	21.182	(6,4)	7,7	7,5	(45.157)	(191,6)	2.388	11,3
Acionistas não controladores	(337)	(563)	(223)	(0,1)	(0,2)	(0,1)	226	(40,1)	(340)	152,5
	(21.924)	23.007	20.959	(6,5)	7,5	7,4	(44.931)	(195,3)	2.048	9,8

Interessante notar que essa prática, em princípio, aparenta destoar das orientações preconizadas pelo art. 186 da LSA. Conforme mencionado acima, a legislação societária estabelece que os ajustes decorrentes de erros serão registrados a crédito ou débito como ajuste de exercícios anteriores na DLP, diretamente na conta de lucros ou prejuízos acumulados. Desse modo, seguindo as disposições da LSA o resultado do exercício não seria afetado pelo ajuste.

Cabe indagar, ainda, em que medida esse procedimento estaria de acordo com as disposições do CPC 23. Conforme exposto anteriormente, o CPC 23 estabelece que em casos de erros de exercícios anteriores, quando for impraticável determinar os efeitos de um erro contábil em um período específico, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e do patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável essa reapresentação, ainda que o período corrente. Já no caso de impossibilidade de determinação do efeito cumulativo do erro, o CPC 23 determina que a entidade deve retificar a

informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir de quando for praticável⁶⁵.

Portanto, o Pronunciamento não faz referência expressa à necessidade de registrar os efeitos do erro no resultado das demonstrações financeiras do período em que foi descoberto o erro. Essa orientação somente é trazida quanto aos efeitos das mudanças de estimativas contábeis reconhecidas de forma prospectiva, que segundo o CPC 23 devem ser reconhecidas como receita ou despesa no período corrente ou em períodos futuros⁶⁶. Com efeito, o CPC 23 traz somente um esclarecimento, no sentido de que os efeitos dos erros referentes a períodos anteriores devem ser excluídos na determinação do lucro ou prejuízo do período em que o erro foi descoberto⁶⁷.

De acordo com o CPC 23, as estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional – como um ganho ou perda reconhecido no momento do desfecho de contingência, que inicialmente não pode ser estimada com precisão. Como os ajustes em estimativas não são efetivamente retificações de erros, o CPC estabelece expressamente sua contabilização no resultado da entidade. O fato de a Administração da Petrobras ter adotado uma estimativa para reconhecer a baixa dos ativos pode ter sido um dos motivos que fundamentaram esse procedimento de lançamento do ajuste em contrapartida de resultado.

4 ORIENTAÇÕES FISCAIS QUANTO AOS AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Com o intuito de esclarecer o alcance dessas regras, a Receita Federal tem empenhado esforços nos últimos anos para consolidar suas orientações quanto à matéria.

Nessa senda, no guia intitulado **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica** aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), a entidade esclareceu que na hipótese de inexatidão quanto ao período de apuração de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, o contribuinte deverá corrigir e regularizar espontaneamente a falta cometida caso haja diferença de IRPJ e CSLL a pagar⁶⁸.

65. CPC 23, item 41 e seguintes.

66. CPC 23, item 38.

67. CPC 23, item 47.

68. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

Por outro lado, desde que não ocorra postergação do pagamento do imposto para período posterior àquele em que seria originalmente devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, serão admitidas a retificação, a complementação ou a simples dedução. Na linguagem do **Perguntas e Respostas**, esses valores, se dedutíveis ou tributáveis, afetarão a determinação do lucro real do período em que se justifique a regularização, sendo que contabilmente será dado tratamento de ajustes de exercícios anteriores, conforme previsto na LSA⁶⁹. Não resta claro, contudo, se a expressão "período em que se justifique a regularização" se refere ao exercício em que identificado o erro ou ao exercício de competência dos lançamentos.

Segundo a Receita Federal, a regularização como ajustes de exercícios anteriores não provoca nenhum reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração, isto é, não afeta o lucro líquido do período de apuração em curso, pois não sendo de competência do período da escrituração em que ocorrer a regularização, a despesa ou a receita não deve afetar o lucro líquido desse período de apuração. O ajuste lançado contra uma conta patrimonial do ativo ou passivo, mesmo que indicando a fonte da despesa ou receita objeto de regularização, deverá ter como contrapartida a conta de lucros ou prejuízos acumulados⁷⁰.

Conforme o guia, se, em decorrência do ajuste, resultar a apuração de saldo de imposto a pagar, ou inexistindo diferença de saldo de imposto a pagar, as parcelas regularizadas já terão sido consideradas na apuração do lucro real daqueles períodos e, conseqüentemente, não poderão influenciar a apuração do lucro real no exercício em que forem efetuados os lançamentos contábeis de regularização. Entretanto, no caso em que não ocorra postergação de pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, e o contribuinte optar por efetuar a sua regularização em período posterior, contabilmente deve ser dado tratamento de ajuste de exercícios (períodos) anteriores⁷¹.

Na perspectiva da Receita Federal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, essa pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquele a que efetivamente se refere a despesa

69. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

70. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

71. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

ou a receita pelo regime de competência⁷². De outro modo, caso não se configure a postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, o ajuste pode afetar o período posterior, no qual se justifique a regularização.

Todavia, essas orientações não se refletem plenamente no conjunto de medidas a serem tomadas nas obrigações acessórias. Entre as obrigações impostas pela legislação fiscal está a obrigação de entrega anual da Escrituração Contábil Digital (ECD), que é parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Conforme previsto no art. 7º da Instrução Normativa RFB n. 1.774/2017, a ECD autenticada somente poderá ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo, conforme previsto na Interpretação Técnica Geral 2000, de 12 de dezembro de 2014, do CFC. Referida Interpretação estabelece que a retificação de lançamentos contábeis fora de época pode ser feita por meio de estornos, transferências e complementações, precisando o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

Dessa forma, o **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**⁷³, citando o CTSC 03⁷⁴, esclarece que algumas das circunstâncias que comumente permitem a substituição da ECD são, por exemplo, ajustes no formato eletrônico de informações contábeis, sem alteração dos saldos previamente publicados, problemas na interface de informações do sistema contábil das empresas para o Programa Validador e Assinador (PVA) da ECD, bem como a abertura de subcontas exigidas pela Lei n. 12.973/2014, desde que não altere o saldo total da conta. Acrescente-se que, mesmo assim, só será admitida a substituição da ECD até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente⁷⁵.

Dessa forma, segundo o **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**, todos os demais casos de retificação de erros de períodos anteriores devem ser efetuados por meio de lançamento extemporâneo, isto é, nos livros contábeis da entidade, registrando o lançamento de correção no ano corrente como ajustes de exercícios anteriores, em contrapartida ao patrimônio líquido, conforme disposto no art. 186 da LSA. Para divulgação das demonstrações financeiras, a representação

72. **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), Edição de 2019, Cap. VII, item 50 e seguintes.

73. **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 83/2018, seção 1.12. Esse esclarecimento foi introduzido no Leiaute 7, sendo que não constava das versões anteriores do **Manual**.

74. Conselho Federal de Contabilidade, **CTSC 03 – Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados Referentes ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da ECD**, de 08 de dezembro de 2017.

75. Art. 7º, § 4º da Instrução Normativa RFB n. 1774/2017.

das cifras comparativas ocorre no primeiro conjunto de demonstrações financeiras após a identificação do erro, nos termos do CPC 23⁷⁶.

É importante destacar que empresas obrigadas à entrega da ECD são também obrigadas a utilizar os saldos e contas da ECD para preenchimento inicial da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), declaração que substituiu a antiga Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)⁷⁷. Desse modo, uma demonstração contábil que apresente erro será transmitida à Receita Federal pelo SPED com erro, o qual será subsequentemente importado para a ECF.

A ECF, diferentemente da ECD, pode ser retificada livremente durante o período de cinco anos após a apresentação da ECF original, independentemente de autorização pela autoridade administrativa⁷⁸. A ECF retificadora tem a mesma natureza que a ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins⁷⁹.

Nesse sentido, o **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF** estabelece que a pessoa jurídica que se enquadrar dentre as hipóteses excepcionais de apresentação de ECD substituta deverá sempre entregar a ECF retificadora. Já no caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da ECF do ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deverá fazer o ajuste apresentando ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido, ainda que a ECF recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada. Esse método, segundo o **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECF** deve ser empregado na maior parte dos casos para mudanças de critérios contábeis e retificações de erros⁸⁰.

Em razão desse descasamento de procedimentos contábil e fiscal, haverá obviamente um desalinhamento entre as ECFs retificadas e as ECDs de cada ano. A este respeito, é importante destacar que o **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF** emprega a expressão "deverá fazer o ajuste apresentando ECF retificadora", o que leva a crer que a retificação da ECF nesses casos é obrigatória, ao menos com relação aos últimos cinco anos. Caso o ajuste diga respeito a anos mais antigos, conclui-se que não haverá a necessidade de retificar as ECFs correspondentes.

76. **Manual de Orientação do Leiaute 7 da ECD**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 83/2018, seção 1.12.

77. **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 9/2019, seção 1.1.

78. Art. 6º-A da Instrução Normativa RFB n. 1.422/2013.

79. Art. 6º-A, § 1º da Instrução Normativa RFB n. 1.422/2013

80. **Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF**, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis n. 9/2019, seção 1.14. Vide também art. 6º-C da Instrução Normativa RFB n. 1.422/2013.

Não obstante, com a introdução do Leiaute 7 da ECF (ano-calendário 2018), foram introduzidas na ECF⁸¹ opções de lançamentos extemporâneos. Conforme disposto no **Manual**, tais registros englobam lançamentos de retificação de lançamentos contábeis⁸². Para isso, foram criadas linhas específicas nos registros M300 (Demonstração do Lucro Real – Lançamentos da Parte A do e-Lalur) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL – Lançamentos da Parte A do e-Lacs) de “Ajustes de Exercícios Anteriores – Lançamentos Extemporâneos”.

Trata-se de nova regulamentação a respeito de dispositivos legais que existem há décadas e há muito geram controvérsia nas relações entre contribuintes e autoridades fiscais. Embora equivocadamente pareça um tema de simples resolução, a implementação de ajustes de exercícios anteriores possui consequências práticas extremamente relevantes, tanto por motivos societários quanto por questões fiscais.

5 EFEITOS SOCIETÁRIOS DE AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Os ajustes de exercícios anteriores, principalmente do lucro, em virtude de mudanças em critérios contábeis e retificações de erro suscitam questões jurídicas e práticas relevantes, tanto no âmbito das relações societárias com os sócios da entidade quanto no âmbito da apuração de tributos.

Nesse contexto, de uma perspectiva societária, tem-se que, nos termos do art. 202 da LSA, os acionistas têm direito de receber, em cada exercício, parcela do lucro apurado pela entidade como dividendos obrigatórios. O direito a esses dividendos constitui uma obrigação estatutária e legal, a qual se torna líquida no momento em que o lucro apurado no exercício é aprovado em assembleia geral⁸³.

Sucedo que, como mencionado acima, as demonstrações financeiras são passíveis de erros. Uma vez identificado um erro contábil de um exercício anterior que influencie o lucro apurado naquele período pretérito – como a ausência de reconhecimento de uma receita – teriam os acionistas direito à complementação dos dividendos eventualmente aprovados e distribuídos?⁸⁴

81. Já existia nas versões anteriores do **Manual** a orientação de que a ECF deveria ser retificada quando do registro de lançamentos extemporâneos da ECD, mas não havia orientação quanto à forma como essas adições e exclusões deveriam ser efetuadas.

82. Conforme as Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais do Leiaute 5 da ECF, atualizada em 28 de maio de 2019, os códigos empregados são o 91.40, o 166.35, o 265.40 e o 340.35.

83. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

84. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

Conforme bem ressalta CARVALHOSA, se o estatuto dispõe que o acionista tem direito a determinada parcela do lucro, e posteriormente constata-se que o lucro era maior do que o originalmente aprovado em virtude de um erro, parece quase que intuitivo que o acionista também terá direito à diferença. Situação distinta ocorre, todavia, quando diversamente de lucro excedente, a retificação do erro de exercício anterior tem como efeito a redução do lucro apurado no exercício e eventualmente distribuído aos acionistas⁸⁵.

Nesse caso, poder-se-ia sustentar que os acionistas não seriam obrigados a restituir os dividendos com base no disposto no art. 201, § 2º da LSA. Referido dispositivo esclarece que os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido, considerando-se distribuídos de má-fé os dividendos distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste⁸⁶. Como a distribuição de dividendos com base em demonstração financeira eivada de erros não seria, à época da distribuição, uma distribuição em desacordo com o balanço, parece ser possível concluir que a distribuição de dividendos nesses casos teria sido efetuada de boa-fé. Destarte, com fundamento na própria legislação, tais acionistas não estariam obrigados a restituir os dividendos recebidos.

Essa solução, entretanto, de reconhecer, em face da constatação de um erro contábil de exercícios anteriores, o direito do acionista à complementação aos dividendos, mas a ausência de dever de restituição dos mesmos valores, gera incômodo a alguns autores. Segundo CARVALHOSA, por exemplo, essa prática conduziria a uma situação de questionável falta de reciprocidade⁸⁷.

Para evitar que isso ocorra, a administração da entidade poderia empregar como uma alternativa a requalificação do pagamento dos dividendos excedentes como um recebível da sociedade contra o acionista, como um empréstimo a ser pago com lucros futuros. Apesar dessa alternativa potencialmente atrair a questionável incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) por se tratar de crédito concedido por pessoa jurídica⁸⁸, evitaria o reconhecimento de uma perda pela entidade.

Essa alternativa, no entanto, não solucionaria a situação quando o acionista que recebeu os dividendos efetivamente se recusar a restituir os valores à sociedade

85. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

86. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

87. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, p. 1.018-1.019.

88. Art. 3º do Decreto n. 6.306/2007.

com base na LSA, ainda que por intermédio de empréstimo, ou houver alienado suas ações antes da constatação e divulgação do erro imputável a exercício anterior. Nesses casos, a própria sociedade teria inevitavelmente que reconhecer um débito em caixa contra uma despesa no resultado, possivelmente qualificável como uma doação ao acionista. Registrar esse valor como doação atrairia, todavia, todas as consequências disso decorrentes, como a incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Embora a busca pela reciprocidade de tratamentos seja um ideal desejável no plano teórico, sua implementação prática pode se revelar impossível, de modo que se torna mais razoável aceitar tal desequilíbrio de tratamentos do que combatê-lo.

6 EFEITOS FISCAIS DE AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Se do ponto de vista societário há controvérsia, no âmbito tributário prevalecem incertezas na apuração de tributos como o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em especial porquanto a legislação vigente admite, em situações específicas, a postergação de receitas e também da dedução de despesas para períodos subsequentes.

Conforme previsto no art. 6º, § 5º do Decreto-lei n. 1.598/1977, a inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Para fins ilustrativos, considere-se uma pessoa jurídica que registra há anos prejuízo fiscal. No ano-calendário 1, a empresa registra R\$ 500.000,00 de prejuízo fiscal e no ano-calendário 2 um prejuízo fiscal de R\$ 300.000,00, restando ao fim desse ano um prejuízo acumulado de R\$ 800.000,00. No ano-calendário 3, a empresa registra prejuízo corrente de R\$ 450.000,00 e descobre que deixou de escriturar no ano-calendário 1 determinada despesa – R\$ 50.000,00 – e opta por registrar referida despesa no próprio ano-calendário corrente, de modo que encerra o exercício com um prejuízo fiscal de R\$ 500.000,00.

Verifica-se, nesse caso, que se a despesa houvesse sido reconhecida no ano-calendário 1, a empresa teria encerrado o exercício com prejuízo de R\$ 550.000,00 e não R\$ 500.000,00. Não haveria nesse período, por conseguinte, postergação no pagamento de imposto para exercício posterior ao que seria devido e nem propriamente redução indevida do lucro real. O reconhecimento dessa despesa no ano-calendário corrente, por sua vez, somente aumentaria o saldo de prejuízo fiscal de R\$ 450.000,00 para R\$ 500.000,00, igualmente não

se enquadrando nas hipóteses supracitadas. Nesse caso específico, qual seria a relevância ou materialidade de se efetuar o ajuste extemporâneo na contabilidade e na ECF de todos os anos desde o erro?

Exercício	Apuração Original com Erro	Apuração com Registro Extemporâneo	Apuração com Registro por Competência
Ano Calendário 1			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
Ano Calendário 2			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(300.000,00)	(300.000,00)	(300.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(800.000,00)	(800.000,00)	(850.000,00)
Ano Calendário 3			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(450.000,00)	(500.000,00)	(450.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(1.250.000,00)	(1.300.000,00)	(1.300.000,00)

Por outro lado, se no ano-calendário 3 a sociedade tivesse apurado lucro, a situação seria um pouco diversa, mormente em razão das limitações impostas à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e saldos negativos (CSLL)⁸⁹. Assumindo que a sociedade teria um lucro de R\$ 500.000,00, se ela prosseguisse com a escrituração dessa despesa extemporaneamente no resultado no ano corrente, seu lucro antes das compensações seria, em termos gerais, reduzido para R\$ 450.000,00. Diferentemente, se a despesa houvesse sido registrada no ano-calendário 1, seu lucro no ano-calendário 3 seria de R\$ 500.000,00.

Em ambos os casos, o prejuízo fiscal acumulado resultante somente poderia ser utilizado para compensar 30% do lucro líquido ajustado do ano corrente. Nesse caso, as autoridades fiscais poderiam sustentar que houve uma possível redução indevida do lucro real para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL, pois o registro da despesa extemporânea fora do seu ano de competência (ano-calendário 1) gerou uma dedução de R\$ 50.000,00 no ano-calendário 3, ao passo que essa mesma despesa mantida em seu ano original somente reduziria o lucro do ano-calendário 3 de modo limitado à trava de 30%.

89. Arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995.

O efeito prático dessa diferença de tratamento pode ser vislumbrado abaixo:

Exercício	Apuração Original com Erro	Apuração com Registro Extemporâneo	Apuração com Registro por Competência
Ano Calendário 1			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(500.000,00)	(500.000,00)	(550.000,00)
Ano Calendário 2			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	(300.000,00)	(300.000,00)	(300.000,00)
Prejuízo Fiscal a Compensar	-	-	-
Lucro Real	-	-	-
IRPJ/CSLL (34%)	-	-	-
Prejuízo Fiscal Acumulado	(800.000,00)	(800.000,00)	(850.000,00)
Ano Calendário 3			
Lucro Antes de Tributos sobre a Renda	500.000,00	450.000,00	500.000,00
Prejuízo Fiscal a Compensar	(150.000,00)	(135.000,00)	(150.000,00)
Lucro Real	350.000,00	315.000,00	350.000,00
IRPJ/CSLL (34%)	119.000,00	107.100,00	119.000,00
Prejuízo Fiscal Acumulado	(650.000,00)	(665.000,00)	(700.000,00)

Em que pese a legislação, verifica-se que a aplicação do art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977 não é simples. Nessa senda, a Receita Federal editou o Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, com o intuito de esclarecer o alcance de tal dispositivo. Segundo o Parecer, nem toda exatidão contábil autoriza a constituição de crédito tributário, pois o lançamento só se justifica quando da inexactidão decorra prejuízo para o erário⁹⁰.

Por esse motivo, o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco. Tais lançamentos configuram meras inexactidões contábeis, sem efeitos tributários. Esses mesmos fatos adquirem, entretanto, relevância fiscal, quando o contribuinte visa a criar lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o regime de competência⁹¹.

O Parecer esclarece ainda que a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução, podem gerar postergação de pagamento de imposto⁹².

90. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, item 6.

91. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, item 6.

92. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, item 6. Esse posicionamento também é adotado pela edição de 2019 do **Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica**, aprovado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Alguns anos após a introdução da restrição da compensação de prejuízos fiscais, a Receita Federal editou o Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996, que possui uma linguagem um tanto quanto confusa. Segundo esse Parecer, nos casos em que as receitas que deveriam ter sido reconhecidas ou as despesas que forem antecipadas em virtude do erro não excederem o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa, o procedimento de lançamento do imposto diferido deve prosseguir até o ano-calendário em que houve o pagamento extemporâneo do IRPJ e da CSLL, uma vez que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de tributos em ano-calendário subsequente, cabendo a exigência da diferença dos tributos⁹³.

Por outro lado, nos casos em que, nos anos-calendários subsequentes ao erro no lançamento, a pessoa jurídica não houver apurado IRPJ e CSLL devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou base negativa, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o IRPJ e a CSLL apurados no ano-calendário inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação, perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores⁹⁴.

Na prática, verifica-se que esse tema responde por parcela do contencioso administrativo atual, sendo que tanto as autoridades fiscais quanto os julgadores administrativos adotam uma análise casuística. É possível, assim, identificar uma série de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no sentido de que as autoridades precisam demonstrar cabalmente o prejuízo ao Fisco e ao erário em lançamentos de tributos por inobservância do regime de competência. É o caso do Acórdão n. 1301001.740, de 27 de novembro de 2014⁹⁵, do Acórdão n. 1301001.629, de 28 de agosto de 2014⁹⁶ e do Acórdão n. 1301003.454, de 18 de outubro de 2018⁹⁷.

Nesse último caso, inclusive, o contribuinte pleiteava o reconhecimento de saldo negativo de IRPJ decorrente de retenção de imposto de renda sobre receitas que não foram escrituradas no regime de competência adequado. O contribuinte havia apurado prejuízo fiscal naquele e em anos subsequentes, sendo que o reconhecimento da receita no exercício apropriado teria gerado uma redução do montante de prejuízo fiscal apurado. Segundo o CARF, restado comprovado que a inexactidão quanto ao ano-calendário da escrituração da receita não gerou postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL para exercício

93. Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996, item 8.

94. Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996, item 9.

95. CARF, Acórdão n. 1301001.740, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 27 de novembro de 2014.

96. CARF, Acórdão n. 1301001.629, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 28 de agosto de 2014.

97. CARF, Acórdão n. 1301003.454, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 18 de outubro de 2018.

posterior ou redução indevida do lucro líquido, deveria ser deferido o direito ao crédito pleiteado.

Igualmente, no Acórdão n. 1302001.300, de 13 de fevereiro de 2014⁹⁸, um contribuinte foi autuado por ter lançado fora do regime de competência notas fiscais de despesas. O CARF, corretamente, adotou o entendimento originalmente proferido pelo Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979 para concluir que a operação não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, pois o resultado do ano-calendário correto simplesmente foi majorado, prejudicando o próprio contribuinte.

No entanto, em caso recente julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, uma empresa havia registrado renúncias a ações judiciais que buscavam o direito à tomada de crédito de IPI dos exercícios de 1997 a 2007 como despesa em 2009, deixando de retificar os saldos de abertura de "ativos, passivos e do patrimônio líquido". Conforme consta no relatório, tal medida resultou tão somente o aumento do prejuízo fiscal da entidade no ano-calendário. Contudo, pelos valores terem sido registrados como despesa de forma extemporânea e não na DPLA, conforme dispõe o art. 186 da LSA, entenderam as autoridades que houve a postergação no recolhimento de tributos, por ter gerado uma redução do lucro líquido nos balancetes de suspensão/redução e influenciado os valores de IRPJ e CSLL recolhidos⁹⁹.

Assumindo que a entidade efetivamente tinha registrado prejuízo fiscal nos anos-calendários analisados, de modo que o reconhecimento das despesas em 2009 tão somente resultou na postergação no reconhecimento da despesa, esse caso parece ser semelhante ao exemplo 1 acima mencionado. Nesse sentido, tem-se que, ainda que a LSA determine que os ajustes de exercícios anteriores sejam contabilizados na DPLA, a legislação tributária somente autoriza o lançamento do IRPJ e CSLL pelo descumprimento do regime de competência se houver postergação no pagamento dos tributos ou redução indevida do lucro líquido. No caso de uma empresa que está com prejuízo fiscal acumulado, a escrituração de uma despesa de forma extemporânea não se enquadra efetivamente em nenhuma dessas situações, até porque a sistemática de apuração pelos balancetes de suspensão/redução é somente uma antecipação no recolhimento dos tributos.

Acrescente-se que, ainda que a entidade tivesse apurado lucro nos exercícios anteriores, conforme o Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979, a mera postergação no reconhecimento de despesas não traz qualquer

98. CARF, Acórdão n. 1302001.300, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, j. 13 de fevereiro de 2014.

99. CRSF, CARF, Acórdão n. 9101-004.010, 1ª Turma, j. 12 de fevereiro de 2019.

prejuízo ao erário ou às autoridades fiscais. Nesses casos, como bem ressaltado no Acórdão n. 1302001.300, de 13 de fevereiro de 2014, somente o contribuinte estaria prejudicado pela postergação no reconhecimento da despesa.

Por fim, convém comentar a hipótese de distribuição de lucros aos acionistas em montante excedente ao resultado corrigido para ressaltar quais impactos tributários poderiam surgir. Conforme apontado anteriormente neste trabalho¹⁰⁰, na perspectiva societária, os acionistas que receberam dividendos – regularmente apurados pela contabilidade segundo informações disponíveis na época – não são obrigados a devolvê-los. Assim, uma redução deste lucro promovida no futuro não teria o efeito de permitir a requalificação de valores de dividendos excedentes distribuídos no passado, sendo descabido afastar a isenção sobre os dividendos para impor a tributação sob outra qualificação jurídica.

Este tema já foi objeto de discussão em casos similares julgados no CARF e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos quais coerentemente prevaleceu a visão de que não cabe correção de distribuições de lucros feitas no passado, pois estas tomavam por base o lucro devidamente escriturado naquela época¹⁰¹. Quaisquer modificações futuras deste lucro, seja porque se apurou um valor maior de IRPJ e CSLL a pagar (que diminuem o lucro passível de distribuição)¹⁰², seja em razão de ajustes de exercícios anteriores, não devem resultar numa modificação retrospectiva da qualificação dada a tais distribuições. Ajustes futuros do lucro, como foi bem pontuado pelos acórdãos citados da CSRF, se configuram como obrigação presente que remete a eventos passados, devendo, desta forma, ser tratados, para fins contábeis e fiscais, como um fato pertinente ao período corrente e atual em que for efetuado o ajuste.

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 14 fev. 2019.

100. Vide item 5 "Efeitos societários de ajustes de exercícios anteriores", *supra*.

101. CSRF, CARF, Acórdãos n. 9101-00.541 e n. 9101-00.542, 1ª Turma, j. 11 de março de 2010; e n. 9202-02.030, 2ª Turma, j. 21 de março de 2012.

102. Os casos julgados no CARF e na CSRF envolvem a cobrança de IRPF sobre os sócios em razão de um alegado excesso de distribuição de lucros que foi configurado pela autoridade fiscal em razão de um auto de infração que havia sido lavrado sobre a empresa para cobrar IRPJ e CSLL em relação a anos passados. Tendo em vista que o auto de infração resultava numa diminuição de lucros disponíveis em determinados anos passados, a fiscalização resolveu também exigir IRPF sobre os valores excedentes de lucros distribuídos.

_____. Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 21 jun. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9065.htm#art15>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Instrução Normativa RFB n. 1.774, de 22 de dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Instrução Normativa RFB n. 1.422, de 19 de dezembro de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 20 dez. 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Parecer Normativo Cosit n. 2, de 28 de agosto de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 ago. 1996. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30884&visao=anotado>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Parecer Normativo CST n. 57, de 16 de outubro de 1979. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 out. 1979.

_____. Ato Declaratório Executivo COFIS N. 83, de 17 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 dez. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97450>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. Ato Declaratório Executivo COFIS N. 9, de 20 de fevereiro de 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 21 fev. 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98885>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM n. 506, de 19 de junho de 2006**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli506.html>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. **Deliberação CVM n. 592, de 15 de setembro de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli592.html>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 23, de 26 de junho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/296_CPC_23_rev%2012.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. **CPC n. 25, de 26 de junho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2013.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 32, de 17 de julho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2013.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.418, de 05 de dezembro de 2012**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1418.docx>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. **Resolução NBC TG 23, de 22 de dezembro de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG23\(R2\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG23(R2).pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. **CTSC 03, de 08 de dezembro de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTSC03.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada**: artigos 138 a 205. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. III.

ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. John Wiley & Sons, 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Arivaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades anônimas** – comentário à lei (arts. 121 a 188). Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 2.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atual. por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRAS. **Resultado do terceiro trimestre 2014 não revisado pelos auditores independentes**. Rio de Janeiro, 27 de janeiro de 2015. Disponível em: <https://www.agenciapetrobras.com.br/upload/documentos/apresentacao_Nxc7iOexJL.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2019.

_____. **Formulário de Referência 2014**. Rio de Janeiro, 15 de maio de 2015. Disponível em: <https://www.investidorpetrobras.com.br/ptb/8652/FormulariodeReferencia2014_V19.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2019.

POLIZELLI, Victor Borges. Accounting and Taxation: Brazil. In: GRANDINETTI, Mario (Ed.). **Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34**. A comparative approach. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2016.

_____. **O princípio da realização da renda**. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. (Série Doutrina Tributária, v. III).

_____. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários. In: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (Org.). **Direito tributário**: os 30 anos do sistema tributário nacional na Constituição Federal – Estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres. Recife: Edição dos Organizadores, 2018. v. II, p. 340-378.

_____; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COMENTÁRIOS

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – CPC

REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS (*IMPAIRMENT*)

COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01 (R1)

Edison Carlos Fernandes

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

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Ativos sujeitos à redução ao valor recuperável (*impairment*) 3 Mensuração do valor recuperável 4 Tratamento tributário do *impairment* 5 Referências.

RESUMO: Este trabalho traz comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – que diz respeito à redução ao valor recuperável de ativos –, com breves esclarecimentos sobre a regulamentação do *impairment* e o tratamento tributário que lhe foi dado pela Lei n. 12.973/2014.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Normas contábeis. Pronunciamentos contábeis. *Impairment*.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, como se sabe, existem efetivamente “normas contábeis” (ou jus-contábeis), porque os critérios, os métodos e as práticas contábeis têm o seu fundamento diretamente na lei, particularmente, na Lei n. 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações – LSA), alterada pela Lei n. 11.638, de 2007. A referida alteração do direito contábil brasileiro teve o principal objetivo de adaptar a lei aos *International Financial Reporting Standards* – IFRS (padrões internacionais de demonstrações financeiras). E os IFRS, por sua vez, objetivam, dentre outras coisas, a avaliação econômica do patrimônio da pessoa jurídica, motivo pelo qual prevê situações de aumento e redução dos valores de ativos e passivos.

Com relação especificamente aos ativos, foi alterada a redação do artigo 183 da Lei das Sociedades por Ações – LSA, com a redação dada pelas Leis n. 11.638, de 2007, e n. 11.941, de 2009, que passou a prever o que se convencionou de “teste de recuperabilidade”, ou *impairment* na expressão em inglês, nestes termos:

Art. 183. [...]

[...]

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Em parte por sua novidade e em parte por seus efeitos, a redução ao valor recuperável de ativos ou teste de recuperabilidade ou *impairment* foi o objeto do primeiro pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, conhecido, portanto, como CPC 01. O presente texto pretende esclarecer, ainda que sumariamente, a regulamentação do *impairment* e apresentar o tratamento tributário que lhe foi dado pela Lei n. 12.973, de 2014.

2 ATIVOS SUJEITOS À REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (*IMPAIRMENT*)

De acordo com o estrito texto da lei, estão sujeitos ao teste de *impairment* os ativos reconhecidos nos grupos imobilizado e intangível. Por seu turno, o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 01 (R1), “Redução ao Valor Recuperável de Ativos” generaliza a sua adoção para, em princípio, todos os itens reconhecidos no ativo. O alcance do teste de recuperabilidade não é absoluto, admitindo as seguintes exceções:

2. Este pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de ajuste para perdas por desvalorização de todos os ativos, exceto:

(a) estoques (ver CPC 16 – Estoques);

(b) ativos de contrato e ativos resultantes de custos para obter ou cumprir contratos que devem ser reconhecidos de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente;

(c) ativos fiscais diferidos (ver Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);

- (d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados);
- (e) ativos financeiros que estejam dentro do alcance do CPC 48 – Instrumentos Financeiros;
- (f) propriedade para investimento que seja mensurada ao valor justo (ver Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento);
- (g) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola que sejam mensurados ao valor justo líquido de despesas de vender;
- (h) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de companhia de seguros contidos em contrato de seguro dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro; e
- (i) ativos não circulantes (ou grupos de ativos disponíveis para venda) classificados como mantidos para venda em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

Percebe-se que as exceções ao alcance do CPC 01 (R1) identificam-se pela aplicação de pronunciamentos técnicos específicos, que tratam da avaliação individual de cada um dos ativos mencionados. Na sua maioria, os ativos excepcionados são avaliados a valor justo (por exemplo: estoques, ativos decorrentes de planos de benefícios a empregados, ativos financeiros, propriedade para investimento, ativos biológicos). A par dessa lista de exceções, todos os ativos podem sofrer a redução ao valor recuperável, de acordo com a norma juscontábil infralegal.

O ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável [item 8 do CPC 01 (R1)]. Nos termos da lei (artigo 183, § 3º da LSA), os ativos devem ser testados periodicamente, porém, não há uma indicação expressa de qual é esse prazo. Coube ao pronunciamento contábil correspondente estipular essa periodicidade: tratando-se de ativo intangível, o teste deverá ser anual [item 10 do CPC 01 (R1)]; quanto aos demais ativos, o teste de *impairment* será efetuado sempre que houver indicações de que o valor recuperável é inferior ao valor contábil. Essas indicações podem ser [item 12 do CPC 01 (R1)]:

- de fontes externas de informação: (a) há indicações observáveis de que o valor do ativo diminuiu significativamente durante o período, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; (b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou

no mercado para o qual o ativo é utilizado; (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo; (d) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

- de fontes internas de informação: (e) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo; (f) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida; (g) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado;
- relativa à dividendo de controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada: (h) para um investimento em controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada, a investidora reconhece dividendo advindo desse investimento e existe evidência disponível de que: (1) o valor contábil do investimento nas demonstrações contábeis separadas excede os valores contábeis dos ativos líquidos da investida reconhecidos nas demonstrações consolidadas, incluindo eventual ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou (2) o dividendo excede o total de lucro abrangente da controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada no período em que o dividendo é declarado.

Além desses indícios, ainda sugerem a redução do valor do ativo as seguintes evidências [item 14 do CPC 01 (R1)]: (a) fluxos de caixa para adquirir o ativo ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou mantê-lo, que sejam significativamente mais elevadas do que originalmente orçadas; (b) fluxos de caixa líquidos realizados ou lucros ou prejuízos operacionais gerados pelo ativo, que são significativamente piores do que aqueles orçados; (c) queda significativa nos fluxos de caixa líquidos orçados ou no lucro operacional, ou aumento significativo no prejuízo orçado, gerados pelo ativo; ou (d) prejuízos operacionais ou saídas de caixa líquidas advindos do ativo, quando os números do período atual são agregados com números orçados para o futuro.

Com exceção do ativo intangível, não é requerido que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável se não houver indicação de possível desvalorização [item 8 do CPC 01 (R1)]. Para os ativos intangíveis, além do teste anual, faz-se necessária a formalização do cálculo que demonstre o seu valor recuperável. Normalmente, esse cálculo é solicitado perante um avaliador profissional, com especialidade no ativo intangível em exame.

Como o nome do instituto deixa claro, trata-se de *redução* ao valor recuperável. Desse conceito decorrem duas consequências. Em primeiro lugar, o *impairment* não se confunde com a reavaliação de ativos, tal como conhecida tradicionalmente; isso quer dizer que o teste de recuperabilidade indicará se o valor contábil está adequado ou se ele deve ser reduzido, diminuído, jamais aumentado. A segunda reside no registro de *despesa* na demonstração do resultado do exercício – DRE (diminuição do valor do ativo sem contrapartida no passivo representa o reconhecimento de despesa). Nesse sentido, se houver indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, isso pode determinar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização e exaustão ou o valor residual para o ativo necessitem ser revisados e ajustados em consonância com as normas juscontábeis aplicáveis ao ativo, mesmo que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo [item 17 do CPC 01 (R1)].

3 MENSURAÇÃO DO VALOR RECUPERÁVEL

Valor recuperável é definido pelo CPC 01 (R1) como “o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso” (item 18). Contudo, nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso, pois, se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este ativo não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor (item 19).

De maneira esquemática, a comparação dos valores pode ser assim representada:

- Valor recuperável é o maior valor entre:
 - Valor de liquidação (valor justo menos despesas de venda)
 - Valor em uso (geração de caixa do ativo)
 - Valor contábil menor que valor recuperável: não há ajuste;
 - Valor contábil maior que valor recuperável: há ajuste da diferença (redução).

De maneira conclusiva, se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for inferior ao seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo [item 59 do CPC 01 (R1)]. A perda por desvalorização de ativo não reavaliado deve ser reconhecida na demonstração do resultado do exercício [item 61 do CPC 01 (R1)]. Depois do reconhecimento da perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente [item 63 do CPC 01 (R1)].

Como regra geral, o valor recuperável é determinado para um ativo individual, a menos que o ativo não gere entradas de caixa provenientes de seu uso contínuo, que são, em grande parte, independentes daquelas provenientes de outros ativos ou de grupos de ativos. Se esse for o caso, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence [item 22 do CPC 01 (R1)].

Unidade geradora de caixa é definida pelo CPC 01 (R1) como sendo o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos [item 6 do CPC 01 (R1)]. O valor contábil de uma unidade geradora de caixa: (a) deve incluir somente o valor contábil daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados em base razoável e consistente à unidade geradora de caixa, e que gerarão as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa; e (b) não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem se considerar esse passivo [item 76 do CPC 01 (R1)]. Sendo constatada a redução a valor recuperável de uma unidade de caixa, a perda identificada deve ser alocada de maneira proporcional aos ativos que compõem a referida unidade geradora de caixa.

4 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO *IMPAIRMENT*

Como fundamento, pode-se afirmar que, para efeito de tributação, as receitas e as despesas apuradas pela pessoa jurídica são ajustadas em razão de três fatores: governança corporativa; benefício fiscal; princípio da realização. Pelo primeiro, não há dedução de valores que não estejam relacionados intrinsecamente à operação da pessoa jurídica; pelo segundo, não se tributa aquilo que a lei isentou; e, pelo terceiro, tanto receitas como despesas são consideradas para fins

tributários quando *realizadas*, ou seja, quando definitivamente líquidas e certas. Este último fundamento justifica o ajuste previsto na legislação tributária para o efeito da redução a valor recuperável de ativo.

A Lei n. 12.973, de 2014, conta com dois dispositivos que se complementam para determinar o tratamento tributário do *impairment*, quais sejam:

Teste de Recuperabilidade

Art. 32. O contribuinte poderá reconhecer na apuração do lucro real somente os valores contabilizados como redução ao valor recuperável de ativos que não tenham sido objeto de reversão, quando ocorrer a alienação ou baixa do bem correspondente. Parágrafo único. No caso de alienação ou baixa de um ativo que compõe uma unidade geradora de caixa, o valor a ser reconhecido na apuração do lucro real deve ser proporcional à relação entre o valor contábil desse ativo e o total da unidade geradora de caixa à data em que foi realizado o teste de recuperabilidade.

[...]

Art. 59. Para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável.

Assim como ocorre com as provisões, a despesa correspondente à redução do valor recuperável somente será dedutível na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – quando realizada, ou seja, quando houver a efetiva baixa do ativo considerado, e não apenas a redução do seu valor tal como mensurado nas demonstrações contábeis. Assim, a perda ocorrida em razão do teste de recuperabilidade deve ser excluída do cálculo do lucro real e controlada na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (trata-se, portanto, de um ajuste temporário). Novamente, o *impairment* do ágio de investimento (*goodwill*) é exceção, haja vista que existe regulamentação tributária específica.

5 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 11 ago. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 01, de 6 de agosto de 2010.** Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 5 set. 2019.

PADRONIZAÇÃO PARA O ENVIO DE TEXTOS

Os textos inéditos, escritos em português ou espanhol, devem ser encaminhados em formato Word (.doc) para o e-mail mmp@apet.org.br, de acordo com os critérios de padronização estabelecidos abaixo.

Os artigos devem ter até 15 a 20 laudas, redigidos conforme os padrões da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas)

Reserva-se à **Revista de Direito Contábil Fiscal** o direito de não publicar os textos recebidos. A seleção dos textos ficará a critério do Conselho Editorial.

FORMATAÇÃO

- Folha: carta
- Editor de texto: Word para Windows
- Margens: esquerda, direita, inferior e superior de 2 cm
- Fonte: Times New Roman 12
- Parágrafo: Espaçamento anterior: 0 ponto; posterior: 12 pontos; entre linhas: espaço 1,5 cm; alinhamento à esquerda.

TEXTO: a primeira página do artigo deve conter:

- Título em letras maiúsculas e negrito (português ou espanhol);
- Resumo em português ou espanhol (a depender do idioma original), com cerca de 150 palavras, alinhamento à esquerda, contendo campo de estudo, objetivo, método, resultado e conclusão;

- Palavras-chave: mínimo de 5 (cinco) e máximo de 7 (sete) palavras-chave;
- Início do texto.

REFERÊNCIAS: devem ser citadas no corpo do texto, de acordo com as normas da ABNT. Referências bibliográficas completas deverão ser apresentadas em ordem alfabética no final do texto, de acordo com as normas da ABNT (NBR-6023).

NOTAS: devem ser reduzidas ao mínimo necessário e apresentadas no rodapé do texto, numeradas sequencialmente.

DIAGRAMAS, QUADROS E TABELAS: devem apresentar título e fonte e ser colocados ao final do texto, após as referências. Sua posição deve ser indicada no próprio texto, constando referência a eles no corpo do artigo. Deve-se evitar a repetição de informações contidas no texto.

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES: no mesmo arquivo, o autor deverá enviar:

- Página 1: Título do artigo seguido da identificação do(s) autor(es) – nome completo, instituição à qual está ligado, cargo, endereço para correspondência, telefone e e-mail.

Os artigos assinados são de responsabilidade exclusiva do(s) autor(es).

A remessa do texto pelo autor implica sobre este a cessão dos direitos autorais para a **Revista de Direito Contábil Fiscal** e a permissão de sua publicação em meio eletrônico. É permitido citar parte dos textos sem solicitação prévia, desde que identificada sua fonte.

