

O DIREITO, A CONTABILIDADE E SEUS SISTEMAS DE REFERÊNCIA: TÓPICOS SOBRE A PRIMAZIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA E A REALIZAÇÃO DA RENDA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

Alexandre Alkmim Teixeira

Professor de Direito Tributário da UFMG. Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Pós-doutor pela Universidad de Santiago de Compostela.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 As referências do sistema contábil 3 Primazia da substância sobre a forma 3.1 Primazia da substância sobre a forma – uma abordagem contábil 3.2 Primazia da substância sobre a forma – uma abordagem jurídica 4 Renda e a percepção de acréscimo patrimonial 4.1 Percepção de acréscimo patrimonial – uma abordagem contábil 4.2 Percepção de acréscimo patrimonial – uma abordagem jurídica 4.3 Os ajustes e a tributação a partir dos dados contábeis 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo discorre sobre a necessidade de cautela por parte do operador do direito quando da leitura das informações contábeis extraídas a partir do padrão IFRS, de modo a compatibilizá-lo com o sistema jurídico tributário, seja pela compreensão de conceitos, seja pela aplicação de princípios jurídicos adotados na tributação da renda.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Contabilidade. Primazia da substância sobre a forma. Acréscimo patrimonial.

LAW, ACCOUNTING AND THEIR REFERENCE SYSTEMS: TOPICS ON THE PRIMACY OF SUBSTANCE OVER FORM AND THE REALIZATION OF INCOME FOR TAXATION PURPOSES

CONTENTS: 1 Introduction 2 Accounting system references 3 Primacy of substance over form 3.1 Primacy of substance over form – an accounting approach 3.2 Primacy of substance over form – a legal approach 4 Income and the perception of equity increase 4.1 Perception of equity increase – an accounting approach 4.2 Perception of equity increase – a legal approach 4.3 Adjustments and taxation based on accounting data 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article discusses the need for caution on the part of legal practitioners when reading accounting information extracted from the IFRS standard, in order to make it compatible with the tax legal system, whether by understanding concepts or by applying legal principles adopted in income taxation.

KEYWORDS: Taxation. Accounting. Primacy of substance over form. Increase in assets.

1 INTRODUÇÃO

O ser humano sempre se depara com a aflição de compreender os enunciados que lhe são dirigidos, em uma atividade cognoscente que, nem sempre, está vinculada a um sistema ordenado de conhecimento. Assim, a não identificação do contexto em que a comunicação se estabelece pode levar à desorientação do destinatário do enunciado, sem compreender a posição em que o relato se apresenta. Se isso ocorre nas relações discursivas ordinárias, com maior razão ainda entender o que se passa na relação comunicacional entre dois sistemas de referência diversos.

Quando se pretende estabelecer um diálogo a partir de signos, impõe-se identificar o *sistema de referência* em que a prática discursiva se estabelece, de forma a compreender, para além do relato, como o relato deve ser entendido.

Segundo, Paulo Barros Carvalho, “a ideia de sistema de referência toma posição dominante em todo conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento, como ensina Goffredo Telles Júnior”¹.

Não há, então, que se buscar a verdade como um conceito ontológico, mas sim a relação entre o fato e os discursos existentes entre as pessoas num determinado contexto, sujeitos, cada qual, a suas próprias referências.

Para dar vazão a essa possibilidade, trabalhamos sem juízos maniqueístas² acerca do tema de estudo: não pretendemos identificar o enunciado como verda-

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 2.

2. A obra de Peirce propõe uma teoria geral dos signos, de forma a combater o cartesianismo dominante nos estudos científicos e desprezando os potenciais que uma análise da linguagem oferece na identificação e solução das questões debatidas (POPULAR SCIENCE MONTHLY. Charles Sanders Peirce. *How to Make Ideas Clear*, v. 12, p. 286-302, Jan. 1878; JOURNAL OF SPECULATIVE PHILOSOPHY. Charles Sanders Peirce. *Grounds of Validity of the Laws of Logic: Further Consequences of Fours Incapacities*, v. 2, p. 193-208, 1869).

deiro ou falso, certo ou errado, bom ou ruim³. Apenas e tão somente ambicionamos uma teoria fundada nas características que o enunciado está apto a oferecer⁴.

As conversas entre o direito e contabilidade, em especial a partir da Lei n. 11.638/2007, consolidadas com a edição da Lei n. 12.973/2014, têm provocado retumbantes desacertos cognitivos entre os juristas e os contabilistas. Isso porque, de certa maneira, a contabilidade despreendeu-se do direito tributário.

Elidie Palma Bifano explica que:

Examinando a evolução da contabilidade nos diversos países desenvolvidos da Europa, ao logo dos últimos séculos, Eliseu Martins, Josedilton Alves Dinis e Gilberto José Miranda ensinam que ela passou por diferentes fases que refletiram em sua normatização, considerando os destinatários de suas informações: (i) contabilidade voltada a atender os credores, excessivamente conservadora e preocupada com passivos em detrimento dos ativos, própria do mundo germânico; (ii) contabilidade voltada a atender o Fisco, chegando-se, inclusive, a uma busca de critérios idênticos nas duas situações, própria do mundo latino; (iii) contabilidade que passou a privilegiar a essência sobre a forma, assim buscando proteger o investidor, própria do mundo anglo-saxônico⁵.

A partir da convergência da contabilidade brasileira às normas de contabilidade internacionalmente aceitas, ditadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) no padrão IFRS⁶, afastou-se do segundo sistema de referência (interesse do Fisco) para aproximar-se do terceiro (interesse dos acionistas).

3. “Em Descartes, só se considera verdadeiro o que for evidente, o que for intuitivo com clareza e precisão, seguindo os imperativos da razão. É verdade o que for gerado na mente, na subjetividade (se eu duvido, eu penso). A existência do eu aparece como dependente do pensamento” (VALENTE Nelson; BROSSO, Rubens. *Elementos de semiótica: comunicação verbal e alfabeto visual*. São Paulo: Panorama, 1999).
4. A teoria semiótica, vale lembrar, cuida da relação dos signos, constituindo ramo da teoria da linguagem. Dentro da estrutura tricotômica de Peirce, podemos analisar um enunciado em sua relação com os outros enunciados – sintática –; podemos analisar um enunciado em relação ao seu objeto, o que se pretende enunciar – semântica –; e analisar o enunciado diante das reações do emissor e do receptor diante do enunciado – pragmática.
5. BIFANO, Elidie Palma. Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 80.
6. Editadas pelo International Accounting Standards Board (IASB), também são conhecidas como International Accounting Standard (IAS), e mais recentemente como International Financial Reporting Standards (IFRS).

Isso porque a contabilidade no Brasil sofria forte influência fiscal, no sentido de ser instrumento primordial de oferecimento de informações para fins de tributação, sujeitando-se, como consequência, às determinações dos órgãos fazendários.

Apesar de os princípios da contabilidade estarem previstos em normativa desde 1981, com a edição da Resolução CFC n. 530, ainda assim são inúmeros os exemplos em que as regras fiscais influenciavam, e por que não dizer, distorciam a escrituração contábil.

É o que conta Elidie Palma Bifano, apontando que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) “não raras vezes alertou os responsáveis nas companhias pela distorção que a aceitação dos critérios fiscais poderia trazer para fins de apuração e distribuição de dividendos”⁷. E cita a deliberação CVM n. 183, de 19 de junho de 1995, *in litteris*:

A legislação fiscal e a heterogeneidade na aplicação

7. Apesar de os princípios fundamentais de contabilidade e a legislação societária determinarem a correção monetária que reflita a perda no poder aquisitivo da moeda, na prática, todavia, a correção monetária oficial tem sido registrada pelas empresas, por força da legislação fiscal, com base na variação de índices oficiais, cuja evolução, ao longo do tempo, nem sempre acompanhou a efetiva perda do poder aquisitivo da moeda. Esse fato gerou significativa diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido menos depreciações acumuladas) e seu valor de mercado, o que levou muitas empresas a dotarem a reavaliação como forma alternativa de eliminar tal distorção, apesar de, originalmente, a reavaliação visar a flutuações no valor de mercado dos bens e não suprir uma correção monetária menor que a inflação. Ao longo do tempo foram adotadas medidas especiais pela legislação fiscal, tais como correção monetária especiais ou complementares, visando eliminar ou reduzir tais diferenças.

8. A legislação fiscal, ao tratar do assunto, determina que a reavaliação seja tributada quando for utilizada para o aumento de capital ou quando ocorrerem os seguintes eventos: alienação do ativo reavaliado, sob qualquer forma; depreciação, amortização ou exaustão; baixa por perecimento; transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo. A legislação estabelece as condições de tributação da reserva de reavaliação efetuada pela própria empresa e

7. BIFANO, Elidie Palma. Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 81.

daquela efetuada na subscrição de capital ou de valores mobiliários, ou na fusão, incorporação ou cisão de empresas.

9. A flexibilidade permitida pela legislação levou a uma heterogeneidade de tratamento na aplicação da reavaliação por parte das empresas, inclusive com a adoção de práticas distantes do objeto para o qual foi criada, tais como, entre outros: a) empresas que efetuaram reavaliações para compensar correções monetárias insuficientes; b) empresas que efetuaram a contabilização de depreciações aceleradas ou superiores ao efetivo desgaste físico dos bens; c) empresas que registraram reavaliações visando demonstrar custos mais atualizados para justificar aumento de preços; d) empresas que a aplicaram visando afetar distribuição de lucros; e) empresas que a aplicaram visando benefícios de ordem fiscal mediante a compensação contra prejuízos fiscais prestes a expirar; e f) empresas que a adotaram objetivando alterações na relação entre capital próprio e de terceiros⁸.

De um lado, a usurpação da contabilidade para fins fiscais facilitava a comunicação entre os discursos contábil e jurídico. Grande parte dos conceitos e resultados alcançados na aplicação das normas contábeis então vigentes servia, com o mesmo significado, à apuração tributária.

Por outro lado, a aplicação de restrições próprias do direito tributário, como a legalidade estrita e a tipicidade⁹, acabavam por distorcer os resultados buscados por uma contabilidade apropriada em padrões internacionais.

Tanto assim que a Bovespa (para empresas detentoras de padrão de governança corporativa nível 2) e a Deliberação CVM n. 488, de 03 de outubro de 2005, passaram a exigir das empresas de capital aberto com ações em Bolsa, a publicação de demonstrações contábeis ou demonstrações consolidadas conforme os padrões internacionais IFRS e a divulgação, em inglês, das demonstrações financeiras, relatório de administração e notas explicativas demonstrando a conciliação entre os resultados da contabilidade brasileira com o padrão IFRS.

Nesse sentido, as empresas viam-se premidas à prática do chamado *two books*: escrituravam seus livros, por força da lei, segundo as normas contábeis

8. BIFANO, Elidie Palma. Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 81.

9. Usamos, aqui o termo “tipicidade”, no sentido de conceito classificatório de Misabel Derzi, caracterizador do fechamento do sistema tributário brasileiro em padrões relativamente rígidos. Ver melhor em DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

vigentes no Brasil (e que se preocupavam majoritariamente em fornecer dados ao Fisco) e mantinham, ainda, uma escrituração contábil segundo o padrão IFRS, de forma a permitir o conhecimento, por parte dos investidores, acerca da real situação da empresa.

A partir da convergência da contabilidade brasileira às normas contábeis internacionalmente aceitas, ocorreu o desprendimento dos sistemas de referência, em parte outrora coincidentes, do direito e da contabilidade. A ciência contábil viu-se livres das amarras das normas jurídico tributárias e passou a dar vazão aos próprios princípios e normas que buscam a valoração patrimonial da empresa e sua capacidade de produção de riquezas no futuro.

Com isso, a contabilidade fiou-se em que “as demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas” e expressamente afastou-se da finalidade tributária ao dizer que “Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual”¹⁰.

Mesmo o direito tributário sendo um direito de superposição, não quer dizer que, com a inserção da nova contabilidade, tenha havido uma necessária relativização dos princípios jurídicos que norteiam a tributação. Muito ao contrário, a distensão entre o direito e a contabilidade impõe, agora, aos aplicadores do direito tributário, no exercício da atividade fiscal, (i) a compreensão da linguagem contábil, de forma a permitir (ii) a correta extração dos elementos relevantes à tributação, seguindo a lógica jurídica que informa a atividade tributária.

É possível dizer, com isso, que, se a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS separou a contabilidade do direito, também passou a exigir que os operadores tributários compreendam a linguagem contábil, de forma a dela extrair aquilo que é relevante para fins de tributação.

E isso deve ser feito sem juízos valorativos ontológicos, uma vez que caberá ao operador do Direito, na apropriação dos institutos, conceitos e formas informados pela contabilidade, traduzir e filtrar aquilo que é compatível com o sistema jurídico tributário nacional, de forma a permitir a correta incidência da norma tributária.

10. Pronunciamento CPC 00, aprovado pela Deliberação CVM n. 539/2008.

2 AS REFERÊNCIAS DO SISTEMA CONTÁBIL

As ciências contábeis têm por essência estabelecer uma metodologia capaz de promover uma avaliação confiável do patrimônio de uma determinada entidade, identificando os elementos que compõem os seus ativos e passivos em determinado período.

Assim, é próprio da contabilidade utilizar-se de estruturas e métodos próprios para conhecer a evolução ou involução de uma empresa no curso de determinado período, permitindo avaliar não apenas o seu desenvolvimento econômico, mas principalmente o seu valor.

Segundo o *Manual de contabilidade societária* da Fipecafi, o objetivo das demonstrações contábeis são os seguintes:

12. O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a situação patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

13. Demonstrações contábeis preparadas de acordo com o item 12 atendem às necessidades comuns da maioria dos usuários. Entretanto, as demonstrações contábeis não fornecem todas as informações que os usuários possam necessitar, uma vez que elas retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não incluem, necessariamente, informações não financeiras.

14. Demonstrações contábeis também objetivam apresentar resultados da atuação da Administração na gestão da entidade e sua capacidade na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Aqueles usuários que desejam avaliar a atuação ou prestação de contas da Administração fazem-no com a finalidade de estar em condições de tomar decisões econômicas que podem incluir, por exemplo, manter ou vender seus investimentos na entidade ou reeleger ou substituir a Administração¹¹.

Para alcançar esses objetivos, a contabilidade parte de alguns pressupostos, a saber: compreensibilidade da escrita, relevância às necessidades dos usuários na tomada de decisões, materialidade das informações (sabendo se sua omissão ou distorção pode influenciar a leitura do usuário), confiabilidade, representação

11. IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade societária* – Fipecafi. São Paulo: Atlas, 2010. p. 36.

adequada, primazia da essência sobre a forma¹², imparcialidade, integridade pela completude das informações e comparabilidade com as demonstrações passadas da mesma entidade e concomitante com as de outras empresas.

A convergência da contabilidade brasileira ao padrão IFRS tornou-se possível a partir da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC n. 1.055/2005, possibilitando “uma linguagem universal e única para medir e relatar o desempenho empresarial”¹³.

Segundo Paulo Schmidt:

O CFC justifica que a criação do CPC deve-se a crescente importância da internacionalização das normas contábeis e que esse fato vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência:

- a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;
- b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;
- c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil. O art. 3º da Resolução CFC n. 1.055 determina que o CPC tem por 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 internacionais¹⁴.

12. Foi retirada do Pronunciamento CPC 00 a menção expressa à primazia da substância sobre a forma por considerá-la redundante com a representação fidedigna.

13. Nelson Carvalho, citado por SCHMIDT, Paulo. Harmonização das demonstrações contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/direitotributario/portaarquiv/Artigo%20IASxPFC.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2015.

14. SCHMIDT, Paulo. Harmonização das demonstrações contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/direitotributario/portaarquiv/Artigo%20IASxPFC.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2015.

Nesse sentido, as principais inovações implementadas a partir do padrão IFRS são (i) a primazia da substância sobre a forma, (ii) reconhecimento de ganhos não realizados e (iii) abandono do custo histórico e maior adoção do valor justo.

3 PRIMAZIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA

Quando se fala em *primazia da substância sobre a forma* no direito tributário, imediatamente o operador jurídico é remetido ao controle dos planejamentos tributários considerados abusivos, seja por meio das normas antielisivas, seja por meio da reclassificação dos negócios jurídicos para fins de tributação.

Todavia, apesar da equivalência taxonômica, *primazia da substância sobre a forma* para a contabilidade pode não se aproximar daquilo que o direito entende por essa mesma expressão.

3.1 Primazia da substância sobre a forma – uma abordagem contábil

Segundo o Pronunciamento CPC 00:

35. 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 substância e realidade econômica, e não meramente forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal forma que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e recomprará depois de um certo tempo por um valor que se aproxima do valor de venda original acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada¹⁵.

15. Esse exemplo está na versão original do Pronunciamento CPC 00. Entretanto, na última versão, a menção à primazia da substância sobre a forma foi excluída, por considerá-la pressuposto necessário à representação fidedigna. O mesmo exemplo é reproduzido no *Manual de contabilidade societária* da Fipecafi para explicar a primazia da substância sobre a forma (IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade societária* – Fipecafi. São Paulo: Atlas, 2010. p. 38).

Veja-se que, ao se falar em o evento não ser “consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal” e negócio “artificialmente produzido”, é necessário cautela ao operador do direito. Isso porque a descrição do exemplo oferecido trata de um negócio jurídico típico no direito privado, o *lease back*.

Os contratos de arrendamento mercantil estão previstos na Lei n. 6.099, de 12 de setembro de 1974, e se caracterizam pela existência de um arrendador que, sendo proprietário de um bem, cede seu uso, posse e gozo a um arrendatário, que dele poderá se utilizar por determinado prazo, sendo que, ao final desse prazo, o arrendatário poderá exercer a opção de compra do bem pelo valor residual.

O *lease back* ocorre quando o arrendatário é originalmente o proprietário do bem, e o vende para o arrendador que, simultaneamente, lhe cede o mesmo bem em arrendamento. Nesse sentido, existe, juridicamente, (i) a venda do bem do arrendatário ao arrendador e (ii) a cessão do bem em arrendamento do arrendador ao arrendatário.

Na descrição de Caio Mário da Silva Pereira, tem-se o

[...] chamado *lease back (sale leasing)* pelo qual o proprietário de um bem durável (máquinas, equipamentos) transfere-o (venda, dação em pagamento) a uma instituição financeira e o toma em arrendamento mercantil simultaneamente. Os dois negócios jurídicos são geminados (J. Penalva Santos *in Revista Forense*, vol. 250, pág. 52). A finalidade deste *leasing* é mais precisamente obter o arrendatário capital de giro, diversamente do *financial leasing* (do qual se aproxima), que é a obtenção do equipamento sem prévio desembolso. Também aqui a obsolência e os riscos correm pelo arrendatário, que é o *seller*¹⁶.

Impende ressaltar que é da natureza jurídica do *lease back* – está na sua essência em termos jurídicos – funcionar como instrumento de garantia de valores transacionados: quando o arrendador adquire o bem, ocorre a transferência financeira em favor do arrendatário sem retirar-lhe a sua posse, passando-se o domínio em favor do arrendador como garantia do cumprimento do contrato.

No entanto, apesar da consistência jurídica do negócio, a contabilidade desconsidera essas operações com base na *primazia da substância sobre a forma*, uma vez que, economicamente, a posse, o gozo e o risco dos bens se mantêm

16. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. III, p. 584.

com o arrendatário, pelo que, apesar de haver uma venda (do arrendatário para o arrendador), referido negócio jurídico não deve ser contabilmente registrado, ou seja, o bem continua registrado no ativo do arrendatário. Em outras palavras, apesar de o arrendatário vender o bem para o arrendador, este (arrendador) não deve registrar o bem no seu ativo, que deverá se manter registrado no ativo do arrendatário.

O CPC n. 06 confirma que, no caso de *lease back* em que o arrendamento mercantil funciona como garantia, ele deve ser registrado como ativo do arrendatário:

58. Uma transação de venda e *leaseback* (retroarrendamento pelo vendedor junto ao comprador) envolve a venda de um ativo e o concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo pelo comprador ao vendedor. O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contábil de uma transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento mercantil envolvido.

59. Se uma transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento mercantil financeiro, qualquer excesso de receita de venda obtido acima do valor contábil não deve ser imediatamente reconhecido como receita por um vendedor-arrendatário. Em vez disso, tal valor deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil.

60. Se o *leaseback* for um arrendamento mercantil financeiro, a transação é um meio pelo qual o arrendador financia o arrendatário, com o ativo como garantia. Por essa razão, não é apropriado considerar como receita um excedente do preço de venda obtido sobre o valor contábil. Tal excedente deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil.

Apesar de, no *lease back*, o contrato estar juridicamente perfeito, os efeitos econômicos dele decorrentes impõem à contabilidade a desconsideração da ocorrência de uma venda.

A partir desse exemplo, é possível definir que a *primazia da essência sobre a forma*, em termos da contabilidade, refere-se à primazia dos efeitos econômicos do negócio sobre o negócio jurídico realizado. Na fala de João Francisco Bianco, trata-se da “primazia da substância econômica sobre a natureza jurídica do negócio realizado”.

3.2 Primazia da substância sobre a forma – uma abordagem jurídica

Em termos jurídicos, a teoria da primazia da substância sobre a forma refere-se à busca pela real natureza jurídica do negócio, quando existir divergência entre a forma adotada pelas partes contratantes e a causalidade negocial decorrente do mesmo contrato.

A causa negocial, segundo Marciano Seabra de Godoi, é “o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico”¹⁷. Na mesma linha de entendimento, Heleno Torres define causa como “a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica”¹⁸.

Durante longos anos, vigeu incólume o entendimento de que os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com o objetivo de redução ou não pagamento de tributos deveriam ser respeitados e acatados em seus efeitos pela Fazenda Pública, desde que eles fossem lícitos.

E para verificação dessa licitude, abrigava-se o princípio constitucional da liberdade negocial e de empreendimento, segundo o qual aquilo que não está proibido, está permitido. Trata-se do brocardo *permissitur quod non prohibetur*.

Nesse contexto, foram amplamente utilizados os chamados “negócios jurídicos indiretos”, em que as partes contratantes se valem de uma forma contratual com o objetivo de alcançar um resultado próprio de outra forma contratual. Ambos os negócios são lícitos, mas a alteração do tipo contratual, nesse caso, tinha por objeto a redução do tributo do contribuinte, sem afetar os interesses das partes contratantes.

No entanto, a partir de 2006, firmou-se uma forte corrente no âmbito da jurisprudência administrativa federal, que se tem dissipado rapidamente para as instâncias administrativas estaduais e judiciais. Segundo esse entendimento, não basta aos negócios jurídicos, para serem válidos em seus efeitos, que sejam negócios lícitos. É necessário que haja uma equivalência de materialidade, vivência e riscos do negócio jurídico que pretende ver reconhecido.

17. GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, ano 49, v. 194, p. 136, abr./jun. 2012.

18. TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 142.

Não se olvida que o direito entende que o planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou o não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido.

Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou ao não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou o não pagamento de tributos pelo contribuinte.

Observando a jurisprudência administrativa reinante no extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, identificamos que a verificação da licitude negocial era feita na análise do negócio jurídico realizado pelo contribuinte (planejado), de forma a identificar se ele se coadunava com o direito, sendo certo que “aquilo que não era proibido, era permitido” segundo o princípio da liberdade negocial que rege o mundo privado. Neste prisma, a análise do negócio planejado era suficiente, por si só, para dizer se se estava diante de uma elisão fiscal, cujos efeitos de redução tributária deveriam ser respeitados pela Fazenda Pública, ou se se estava diante de um negócio jurídico ilícito, cujos efeitos tributários deveriam ser afastados pelo Fisco.

No entanto, com a evolução da jurisprudência administrativa, principalmente a partir de 2006, cresceu o entendimento de que não basta o negócio jurídico realizado ser tido por lícito. É necessário verificar-se a realidade do negócio praticado, pois é dessa realidade (evento) que se extrai o fato jurídico tributário.

Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*.

Assim, pela causalidade, poderemos definir qual o negócio efetivamente realizado. Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está con-

signado expressamente no art. 118 do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte, *in litteris*:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ou seja, o fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

De fato, é este o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), segundo o qual ocorre simulação quando se verifica “uma *inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado*, ou seja, dá-se pela *discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado* para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é” (Acórdão 101-94.771).

Busca-se, assim, a despeito da forma utilizada, a natureza jurídica do negócio jurídico praticado, buscando a “*verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido*” (Acórdão 101-95.537).

Especificamente sobre a primazia da substância sobre a forma, veja-se:

SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma *inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado*, ou seja, dá-se pela *discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado* para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é (Acórdão 101-94.771).

Quando se fala, portanto, em primazia da substância sobre a forma no direito tributário, busca-se identificar a real natureza jurídica do negócio realizado, contrapondo-se a forma contratual adotada e a sua essência jurídica. Diversamente,

quando se fala em primazia sobre a forma na contabilidade, trata-se da expressão econômica do negócio em detrimento de sua própria natureza jurídica.

4 RENDA E A PERCEÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

A nova contabilidade no padrão IFRS busca apresentar confiável posição patrimonial da empresa a partir da realidade dos seus negócios. Para alcançar esse objetivo, a nova contabilidade implementa dois conceitos cujos efeitos para fins de tributação devem ser analisados com cautela: (a) reconhecimento de ganhos não realizados e (b) abandono do custo histórico e maior adoção do valor justo.

4.1 Percepção de acréscimo patrimonial – uma abordagem contábil

Dentre os pressupostos da contabilidade ajustada ao padrão IFRS estão a confiabilidade e a relevância das informações permitindo melhor julgamento dos eventos já passados pela empresa.

O Pronunciamento Técnico CPC n. 46 estabelece regras para a avaliação a valor justo, consistente em “uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade”, e tem por objetivo “estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo)”.

Nesse caso, a contabilidade reconhece a situação patrimonial da empresa no momento da escrituração, o que poderá incorrer em aumento patrimonial cujos efeitos tributários deverão necessariamente ser mitigados, sob pena de ofensa aos princípios jurídicos básicos do conceito jurídico de renda.

4.2 Percepção de acréscimo patrimonial – uma abordagem jurídica

O direito tributário, como cediço nas palavras da remansosa doutrina, é um direito de superposição, que toma os conceitos e estruturas do direito privado para informar as bases segundo as quais a tributação será desenvolvida.

Tanto é assim que, por força do Código Tributário Nacional, não é dado ao direito tributário dizer como apurar a ocorrência dos elementos tomados como marco constitucional de atribuição de competência tributária.

De fato, “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

No caso do imposto de renda, a ausência de parâmetros próprios e suficientes para a identificação da renda passível de tributação das pessoas jurídicas acabou por levar à eleição dos critérios contábeis, assim como dos resultados provenientes da aplicação de seus métodos, como o mecanismo apropriado de identificação de base de incidência do imposto de renda.

Misabel de Abreu Machado Derzi identificou que “as definições de diferentes autores para aferir a renda, como acréscimo de riqueza, podem ser reunidas em dois grandes grupos”: (i) os que entendem a renda “como excedente, considerado o fluxo de satisfações e serviços, representados por seu valor monetário, englobadas as entradas e saídas em um período determinado”; e (ii) os que entendem a renda “como acréscimo de valor ou de poder econômico ao patrimônio, apurado pela comparação dos balanços de abertura e encerramento do período”¹⁹.

A par dessa dupla percepção do conceito de renda, o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 43, que o imposto de renda “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda ou de proventos de qualquer natureza.

A referência expressa da norma geral de direito tributário é singular e essencial no que toca à tributação da renda.

Isso porque, apesar das críticas que recaem sobre o indigitado artigo, é possível delinear um plano comum de aceitação doutrinária e jurisprudencial, no sentido de que a renda, para ser tributada, deve ser renda com disponibilidade adquirida, econômica ou juridicamente:

Assim, a realização do excedente, na pessoa física, ou a realização do lucro, na pessoa jurídica, quer se defina o fenômeno como fluxo, ou como acréscimo patrimonial, é requisito essencial e necessário do conceito de renda. A realização, enfim,

19. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 21. O direito brasileiro adotou um sistema misto, sendo que a identificação do resultado do balanço foi tomada como elemento essencial para identificação da renda tributável.

é pressuposto essencial da disponibilidade econômica ou jurídica. Sem realização, haverá mera expectativa; sem realização, impossível será a disponibilidade²⁰.

Como bem afirma Ricardo Mariz de Oliveira, a realização da renda “se acha no terreno do núcleo da hipótese de incidência do imposto renda”²¹, pelo que, para fins do direito tributário, somente existe renda se ela tiver sido realizada.

De acordo com Leandro Paulsen, “sendo fato gerador do imposto, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, não alcança a “mera expectativa de ganho futuro ou em potencial”²².

Para Rubens Gomes de Sousa, “a disponibilidade jurídica verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configura renda, sem o ter ainda em mãos separadamente da sua fonte produtora e fisicamente disponível, entretanto já possui um título jurídico apto a habilitá-lo a obter a disponibilidade econômica”²³.

Para Gilberto Ulhôa Canto²⁴, coautor do anteprojeto do CTN:

[...] não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase moeda dependa somente do contribuinte.

Sob outro enfoque, o art. 43 menciona “aquisição” da disponibilidade econômica ou jurídica, pelo que pressupõe a percepção de algo que não existia.

20. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 429.

21. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 369.

22. PAULSEN Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

23. SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 1: imposto de renda*. resenha Tributária, 1975.

24. *Apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de Oliveira. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Nesse sentido, para ocorrência de aquisição, há a necessidade de que alguém passe a ser titular de algo do qual não era titular, sendo vedada a tributação de “geração espontânea” de renda.

Partindo da premissa de que a realização da renda está no núcleo e é parte indissociável do próprio conceito tributário de renda, não basta a pessoa ter percebido a evolução patrimonial ou ter a expectativa de ganho futuro. É necessário que esse acréscimo patrimonial tenha sido consolidado ou esse ganho se tenha efetivado para que possa ocorrer a tributação. Sem que tenha havido a realização da renda, não se pode pretender a sua tributação.

4.3 Os ajustes e a tributação a partir dos dados contábeis

Natanael Martins bem ressalta que, apesar de a contabilidade determinar a avaliação a valor justo dos ativos e passivos, os efeitos fiscais dessa medida são mitigados pela Lei n. 12.973/2014.

Ainda, Natanael Martins ressalta que:

Na mesma linha da compatibilização da norma contábil com princípios e regras de natureza tributária, o ganho ou a perda decorrente da avaliação de ativo ou passivo a valor justo, de que trata o Pronunciamento Técnico CPC 46, aprovado pela Deliberação CVM 699/2012, não será computado na determinação do lucro real, senão quando o valor relativo ao ganho ou a perda for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

[...]

É dizer, também aqui, o legislador, de modo correto, prescreveu o cômputo do ganho ou perda na determinação do IRPJ e da CSLL, apurado em face da avaliação de ativos ou passivos a valor justo, apenas no momento em que o ativo ou o passivo esteja efetivamente sendo realizado²⁵.

A medida legislativa é coerente com o princípio de realização da renda. Isso porque, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, os “[...] é oportuno recordar que em outras situações o Superior Tribunal de Justiça mais de uma vez declarou a impossibilidade da tributação de ganhos meramente escriturais, porque ainda

25. MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós-Medida Provisória 627/2013. Normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 310.

não adquiridos em definitivo, e, portanto, por não representarem aquisições de disponibilidade econômica ou jurídica de renda”²⁶ passível de tributação.

Disso se infere que, para fins de tributação, deverá ser verificado o momento em que ocorreu a realização da renda, pois é essa realização que retrata o núcleo da hipótese de tributação da renda. Não se admite, para fins de tributação, a identificação de renda sem que ela tenha sido realizada, ou seja, sem que tenha havido a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, sob pena de se tributar como renda o que, juridicamente, não é renda – ainda que a contabilidade registre um acréscimo patrimonial.

A Lei n. 12.973/2014, em verdade, não criou, introduziu ou fixou normas contábeis no Brasil. Ao contrário, a Lei n. 12.973/2014 reconheceu, a partir de uma escrituração contábil segundo as normas de contabilidade internacionalmente aceitas, os ajustes necessários para a sua compatibilização com o sistema tributário brasileiro.

Daí a importância do e-Lalur, como instrumento em que deverão ser operacionalizados as adições, as exclusões e os ajustes entre a contabilidade da empresa e a apuração da renda para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

A partir da aplicação das normas contábeis, é possível que a empresa apresente, em determinado período, resultados consistentes de aumento ou redução de capital. Esses ganhos ou perdas patrimoniais, todavia, podem não representar renda ou prejuízo passível de influenciar na incidência das normas de tributação da renda.

Nesse sentido, a fronteira entre o contábil e o jurídico, na definição da matéria tributável está nos princípios da legalidade e na realização da renda, pelo que não se admite a tributação de acréscimo patrimonial não realizado. Se a lei determinar ou se omitir em ajustes da contabilidade incompatíveis com a exigência, para fins de tributação, da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, estaríamos diante de uma flagrante ilegalidade, sem qualquer juízo de valor com relação ao que a contabilidade entende como sendo o correto segundo o padrão IFRS.

Não se trata, aqui, de dizer que o padrão IFRS é incompatível com a tributação no Brasil, ou que deveríamos retomar a contabilidade antiga por melhor se adequar aos princípios constitucionais de legalidade e da segurança jurídica.

26. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos* São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 18.

Muito ao contrário, a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais já existia, no mínimo, desde 2006, quando a Bovespa e a CVM determinaram que as empresas de capital aberto apresentassem escrituração segundo o padrão IFRS. O que fez a Lei n. 12.973/2014 foi compatibilizar os ajustes necessários para fins de tributação, tomando por base as normas contábeis internacionalmente aceitas.

Essas medidas apenas refletem a adaptação do sistema jurídico a partir de referenciais diversos: a lei passou a reconhecer o referencial contábil constante do padrão IFRS e promoveu os ajustes segundo o referencial jurídico de legalidade e realização da renda para fins de tributação.

Nesse sentido, importante observar as conclusões extraídas pelo Recurso Especial n. 320.445/RJ, em que o relator, Ministro Garcia Vieira, esclarece:

Partindo de tais pressupostos, sem a necessidade de maiores digressões, de ordem doutrinária, afigura-se-me escorreita a decisão ora objurgada, porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda só ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, *não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial.*

Nesse aspecto, a razão está com a recorrida, quando invoca, em suas contrarrazões, opiniões doutrinárias e precedentes jurisprudenciais em favor da tese defendida, acabando por concluir, *in expressis*:

“Assim, tem-se que o efetivo acréscimo patrimonial, disponibilizado para o contribuinte, não pode ser verificado pelos registros contábeis, mas somente pelo ganho determinado no momento em que a Recorrida cumprir a obrigação financeira, pois é somente nesse momento que ela se beneficia (ou não) com a quantidade de reais necessária para a liquidação da obrigação em moeda estrangeira. *Antes disso, os registros contábeis significam, tão somente, mera expectativa de ganho, que não constitui hipótese de incidência do imposto de renda.*

Como viu-se acima, a disponibilidade a que se refere o art. 43 do CTN resulta de um fator econômico concreto e atual (dinheiro em caixa por exemplo) ou de um fato reconhecido como tal pelo Direito (um direito reconhecido pela lei, como o direito de crédito).

Logo, não há como se falar que meros registros contábeis, que representam tão somente expectativas de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam um acréscimo patrimonial, e que este, por força do regime de competência, esteja disponibilizado para o contribuinte no momento em que registrado; ao contrário, é certo que

o contribuinte não dispõe desse ganho, uma vez que ainda não implementado o termo em que deveria cumprir sua obrigação financeira” (fls. 258/259).

Se o acréscimo patrimonial refletido pela contabilidade não é caracterizador de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, os seus efeitos devem ser expurgados para fins de incidência do IRPJ e da CSLL por não satisfazer o núcleo essencial de tributação exigido pelas normas tributárias. Isso não implica, todavia, que as normas contábeis sejam imprestáveis para a apuração da renda. Ao contrário, os ajustes a serem realizados entre a escrituração contábil e a apuração fiscal devem garantir a convivência dos dois ramos de conhecimento sem que um provoque desacordos no outro, mantendo incólumes seus próprios sistemas de referência.

5 CONCLUSÃO

A partir da convergência da contabilidade brasileira às normas contábeis internacionalmente aceitas do padrão IFRS, coube ao direito tributário extrair, a partir de seus sistemas de referência, aquilo que é relevante e compatível com o sistema tributário nacional.

É necessário, portanto, cautela por parte do operador do direito quando da leitura das informações contábeis extraídas a partir do padrão IFRS, de modo a compatibilizá-lo com o sistema jurídico tributário, seja pela compreensão de conceitos, seja pela aplicação de princípios jurídicos adotados na tributação da renda.

Nesse sentido, vale a advertência de que, quando a contabilidade menciona “primazia da substância sobre a forma”, refere-se mais à expressão econômica da situação patrimonial da empresa com fins a apresentação fidedigna dos seus resultados (visão contábil) do que à possibilidade de reclassificação dos negócios jurídicos sem causa ou com causa diversa, para adequação e identificação da real natureza jurídica dos contratos (visão jurídica).

Por fim, entendemos que a renda, na sistemática constitucional e complementar de tributação, somente pode ser alcançada quando houver a disponibilidade econômica ou jurídica dela. Nesse sentido, a Lei n. 12.973/2014 nada mais fez que implantar normas relacionadas aos ajustes da contabilidade no padrão IFRS com o sistema jurídico tributário nacional. A manutenção, pelo direito tributário, dos princípios jurídicos de legalidade e realização da renda,

todavia, é um trabalho contínuo, sendo certo que em nenhum momento poderá a empresa sofrer a tributação de renda não realizada (referencial jurídico), ainda que apresente evolução patrimonial segundo o referencial contábil.

6 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BIFANO, Elidie Palma. Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, ano 49, v. 194, abr./jun. 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade societária* – Fipecafi. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós-Medida Provisória 627/2013. Normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos* São Paulo: Quartier Latin, 2014.

PAULSEN Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. III.

SCHMIDT, Paulo. Harmonização das demonstrações contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/direitotributario/portaarqiv/Artigo%20IASxPFC.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 1: imposto de renda*. resenha Tributária, 1975.

TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VALENTE Nelson; BROSSO, Rubens. *Elementos de semiótica: comunicação verbal e alfabeto visual*. São Paulo: Panorama, 1999

