

FACULDADE DE DIREITO MILTON CAMPOS

**O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE: uma análise de sua recepção e reflexos no
ordenamento jurídico brasileiro**

Nova Lima
2012

GLAYDSON FERREIRA CARDOSO

**O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE: uma análise de sua recepção e reflexos no
ordenamento jurídico brasileiro**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-graduação *stricto sensu*, da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Empresarial.

Orientador: Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis

Nova Lima
2012

C268 d CARDOSO, Glaydson Ferreira
O direito tributário e as normas internacionais de contabilidade: uma análise de sua recepção e reflexos no ordenamento jurídico brasileiro. / Glaydson Ferreira Cardoso. – Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos / FDMC, 2012

108 f. enc.

Orientador: Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis

Dissertação (Mestrado) – Dissertação para obtenção do título de Mestre, área de concentração Direito Empresarial junto a Faculdade de Direito Milton Campos.

Bibliografia: f. 103-106

1. Normas internacionais de contabilidade. 2. Direito tributário. 3. Lei 11.638/2007. 4. Essência econômica sobre a forma jurídica. I. Reis, Elcio Fonseca. II. Faculdade de Direito Milton Campos III. Título

CDU 341.01:336.2(043)
657.1



Dissertação intitulada “*O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE DE SUA RECEPÇÃO E REFLEXOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO*”, de autoria do mestrando **GLAYDSON FERREIRA CARDOSO**, para exame da banca constituída pelos seguintes professores:

Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis
(Orientador)

Prof. Dr.
(Examinador)

Prof. Dr.
(Examinador)

Prof. Dr.
(Suplente)

Nova Lima, _____ de _____ de _____.

RESUMO

O objetivo deste estudo é a análise da receptividade das normas internacionais de contabilidade pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como a compreensão dos reflexos dessas mudanças para fins das apurações dos tributos em destaque, tudo em consonância com os princípios estabelecidos pela Constituição de 1988 e com o Código Tributário Nacional – CTN. As normas brasileiras deveriam tornar as demonstrações contábeis integradas a um panorama internacional de prestação de informações. Um dos princípios essenciais na convergência das normas contábeis brasileiras para as internacionais está na maior aplicação da subjetividade na interpretação dos fatos registráveis. O resultado é a busca da aplicação a partir do conhecimento da essência econômica sobre a forma jurídica da qual se revestiu o ato. A adoção da essência sobre a forma na contabilidade foi legitimada com a Lei nº 11.638/2007. O legislador tributário, contudo, preferiu manter a apuração fiscal pautada nas regras vigentes até 31 de dezembro de 2007, instituindo o Regime Tributário de Transição – RTT através da Lei nº 11.941/2009. Considerando as disposições constitucionais e do Código Tributário Nacional, além da evolução jurisprudencial relacionada, discute-se neste estudo a integração do Direito Tributário com a chamada ‘nova’ contabilidade, abandonando-se o RTT.

PALAVRAS-CHAVE: Normas Internacionais de contabilidade. Direito tributário. Lei 11.638/2007. Essência econômica sobre a forma jurídica.

ABSTRACT

This study aims to examine the receptivity of international accounting standards by the Brazilian legal system, as well as understand the consequences of these changes for the tabulations of some tributes, all in line with the principles established by the 1988 Constitution and with the National Tax Code - CTN. Not only the Brazilian rules but also all the financial statements should reflect the international way of reporting. The most important point of the convergence of international accounting standards with the Brazilian legal system is the possibility of largest application of subjectivity in the interpretation of registrable facts. The result is the pursuit of the application of economic substance and essence over legal form of which the act is coated. The adoption of the essence over form concept in accounting was legitimized by law nº 11.638/2007. The Legislator, however, preferred to keep the tax assessment based on current tax rules until December 31, 2007, instituting the Regime of Tax Transition – RTT through law nº 11.941/2009. Considering the constitutional provisions and National Tax Code, as well as related jurisprudence, this study discusses the integration of Tax Law with the so-called “new” accounting, abandoning the RTT.

KEY WORDS: International Accounting Standards. Tax Law. Law 11.638/2007. Economic substance and essence over Legal Form.

SUMÁRIO

1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	7
2	LINHAS GERAIS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA.....	12
3	ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA PARA ADOÇÃO DO IFRS.....	17
4	AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APÓS A LEI Nº 11.638/2007.....	21
4.1	A nova composição do Balanço Patrimonial.....	21
4.2	Alterações nas Demonstrações do Resultado do Exercício.....	24
4.3	Outros aspectos relativos às demonstrações financeiras.....	25
4.4	As sociedades de grande porte.....	26
5	AS RELAÇÕES INTERDISCIPLINARES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	27
5.1	A interferência do legislador tributário nas informações contábeis.....	28
5.2	A relação entre Direito Privado e Direito Tributário.....	33
5.3	Análise econômica na interpretação pelo Direito Tributário.....	43
5.4	Supremacia constitucional e limites à tributação.....	47
5.5	Conclusões preliminares.....	50
6	PRINCÍPIOS NOS SISTEMAS JURÍDICOS <i>CODE LAW</i>.....	53
7	A ESSÊNCIA SOBRE A FORMA COMO ELEMENTO DE CONEXÃO.....	56
7.1	A essência econômica sobre a forma jurídica na Contabilidade.....	56
7.2	A essência econômica sobre a forma jurídica no direito tributário.....	59
7.3	A essência econômica sobre a forma jurídica em matéria de prova.....	63
7.4	Conclusões preliminares.....	66
8	TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL.....	68
8.1	Evolução histórica.....	68

8.2	O conceito de renda.....	69
9	DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.....	77
9.1	Conceito de lucro real.....	77
9.2	Conceito de lucro presumido.....	79
9.3	Conceito de lucro arbitrado.....	82
9.4	A base tributável enquanto ficção legislativa.....	85
9.5	A divergência entre as normas contábeis e tributárias.....	86
9.6	Ficção da renda através do lucro real.....	90
10	OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA	96
11	CONCLUSÕES.....	100
12	REFERÊNCIAS.....	103

1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

É sabido que o uso de diferentes modelos de informações, dependendo do país de origem, permite que a mesma transação possa ser escriturada de maneira diversa e gere diferentes reflexos nas contas patrimoniais e de resultado. Considerando o volume de empresas listadas em bolsas de valores ao redor do mundo, a ausência de um padrão pode, deste modo, gerar análises distorcidas quando comparadas informações elaboradas em modelos diferentes.

A necessidade de padronizar os modelos de informações trouxe, então, um longo debate acerca da modernização das informações contábeis mundo afora. Para tanto, as demonstrações contábeis deveriam se mostrar mais integradas a um panorama internacional de fornecimento de informações, seguindo uma mesma linha interpretativa.

No Brasil, há muito também já se discutia a necessidade de modernização da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 17 de dezembro de 1976), tendo em vista o interesse em torná-la melhor adaptada à prestação de dados aos mais variados usuários de demonstrações financeiras.

O primeiro passo para alinhar normas e práticas contábeis brasileiras com as internacionais foi dado com a apreciação, pela Câmara dos Deputados, do Projeto de Lei nº 3.741, apresentado em 8 de novembro de 2000. Este Projeto tratava especificamente da parte da Lei das Sociedades por Ações pertinente a assuntos contábeis. Aquele Projeto de Lei deu origem à Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a qual se tornou um marco divisor da matéria na normatização brasileira.

As mudanças oriundas da Lei nº 11.638/2007 buscaram a direta aproximação das normas contábeis brasileiras com aquelas adotadas nos mercados internacionais, padronizando a análise de dados e a comparabilidade entre as companhias que observem os mesmos princípios. Tais mudanças caminharam para a adoção das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (*International Financial Reporting Standards – IFRS*), também conhecidas como Normas Internacionais de Contabilidade – IAS.

No período compreendido entre a elaboração do Projeto de Lei nº 3.741/2000 e a sua formalização na Lei nº 11.638/2007, diversas adaptações foram iniciadas para criar uma estrutura capaz de absorver as mudanças planejadas. Assim, em

outubro de 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o qual contou com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Associação Brasileira das Empresas de Capital Aberto (ABRASCA), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento (APIMEC) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Ademais, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) passou a emitir seus pronunciamentos em conjunto com o CPC. Também o Banco Central do Brasil (BACEN) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) demonstraram o apoio à elaboração das demonstrações financeiras em conformidade com os padrões internacionais do IFRS.

Nesse processo de convergência, verificou-se que o sistema contábil brasileiro foi estruturado com base em normas, enquanto o IFRS se orienta por princípios. Assim, a adoção do IFRS no Brasil gerou uma necessária mudança na análise dos eventos passíveis de registro, buscando fazer prevalecer a substância econômica da operação sobre a forma jurídica. O objetivo é a correta compreensão dos negócios praticados para que esta realidade seja refletida contabilmente. De acordo com o modelo do IFRS, não devem ser reconhecidos contabilmente os atos praticados apenas devido à denominação que lhes foi aplicada ou como foram formalizados, mas sim, com base na realidade jurídica que representam.

Por sua vez, ao aplicar à matéria contábil a ‘essência sobre a forma’, teve-se como efeito imediato, a alteração do registro contábil de fatos incorridos pelas empresas. Veja-se, por exemplo, o arrendamento mercantil, originalmente tratado no Brasil como despesa de aluguel que, nos padrões da maioria dos países europeus já era, em certos casos, reconhecido como um ativo imobilizado dada a característica de mero financiamento confirmada reiteradamente nas transações desta natureza. Diante deste cenário, surgem questões que tornam necessária a integração de diversas áreas do conhecimento do Direito para que se persiga, de modo adequado, a real intenção por trás do negócio firmado e de sua formalização.

Também por isso, no ramo do Direito Tributário tais alterações trazem efeitos de suma importância. Uma vez que as apurações fiscais partem das receitas e despesas para determinação da base de cálculo dos tributos e contribuições apurados diretamente sobre a receita ou o lucro (veja-se a contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

– COFINS, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), a alteração do entendimento contábil e seu registro poderiam trazer mudanças significativas nas bases de cálculo fiscais.

Buscando evitar que as alterações decorrentes da convergência do modelo brasileiro para o IFRS gerassem reflexos na arrecadação tributária (ou seja, buscando manter o que se passou a chamar ‘neutralidade fiscal’), foi editada a Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009) que criou o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), aplicável a todos os contribuintes, sejam eles submetidos à sistemática de apuração pelo lucro real ou com base no lucro presumido. O RTT teve sua aplicação opcional para os anos de 2008 e 2009 e, a partir de 2010 passou a ser obrigatória até que seja editada lei que discipline os efeitos fiscais decorrentes da nova metodologia contábil.

A idéia de neutralidade fiscal decorreu do art. 15, § 1º da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertido no mesmo art. 15, § 1º da Lei nº 11.941/2009¹, que assim dispõe:

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 nº 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.

Oportuno mencionar que a adoção do RTT implica sua admissibilidade simultânea para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Como se nota, a idéia da instituição do RTT é que, em qualquer hipótese, deverá sempre prevalecer a neutralidade fiscal na adoção dos padrões internacionais de contabilidade valendo, para os fins arrecadatórios, as normas e princípios vigentes até a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007.

¹ BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm.

Em síntese, o RTT significa que, para fins fiscais, serão mantidos os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Ou seja, as modificações decorrentes do IFRS introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que trouxeram mudança de critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas não devem gerar efeitos diversos daqueles que seriam gerados com base na legislação vigente até dezembro de 2007.

Na prática, o contribuinte deverá apurar o resultado do exercício de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 17 de dezembro de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007. Contudo, enquanto vigente o RTT, deverão ser feitos ajustes específicos ao lucro líquido do período para fins fiscais, revertendo-se os efeitos da utilização de métodos e critérios contábeis internacionais e “retornando” ao lucro líquido apurável em conformidade com as regras contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2007. Só a partir deste momento é que serão feitos os ajustes de adições e exclusões para apuração da base de cálculo tributável.

Pretende-se, com o RTT, que os efeitos decorrentes da Lei nº 11.638/2007 não gerem qualquer alteração nos procedimentos de apuração fiscal, valendo, para tanto, a base que seria apurada na hipótese de não existir a metodologia introduzida por aquela norma.

Ocorre, porém, que a negativa por parte das autoridades fiscais em admitir o novo cenário estabelecido a partir do IFRS como ponto de partida para as apurações fiscais é contraditório e questionável, diante das diversas manifestações já exaradas pela própria Receita Federal do Brasil - RFB na análise de questões fiscais, onde sempre tem buscado valer-se justamente da essência dos atos jurídicos praticados em sobreposição à forma adotada para identificar a correta base de cálculo tributável.

Assim, propõe-se com o presente estudo, a análise da receptividade das normas internacionais de contabilidade pelo ordenamento jurídico brasileiro, especificamente para avaliar a integração deste modelo (IFRS) com as interpretações adotadas pelas autoridades fiscais em questões relativas à formação da base de cálculo de impostos e contribuições. Pretende-se, com isso, discutir se é justificável a adoção do RTT e se o abandono dessa sistemática estaria em conflito com o ordenamento vigente.

Embora o debate aproveite a todos os impostos e contribuições calculados com base no lucro ou no faturamento, o presente estudo está direcionado para a apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ, de modo a tornar mais objetiva a discussão.

2 LINHAS GERAIS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução do nº 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de estudar o preparo e a publicação de novos Pronunciamentos Técnicos que validam a introdução dos IFRS nas práticas contábeis no Brasil. Seu objetivo é traduzir, discutir, aprovar e publicar as normas internacionais de contabilidade, tal como se depreende do texto daquele normativo.²

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que **a crescente importância da internacionalização das normas contábeis 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;

CONSIDERANDO que **a importância crescente da Contabilidade levou à tendência mundial de se contar**, no processo de emissão de pronunciamentos contábeis, **com a participação não só dos Contadores preparadores das informações dessa natureza e dos seus Auditores Independentes, mas também com a dos usuários dessas informações, como os profissionais de investimentos e órgãos reguladores, dos que fiscalizam esse processo e dos que pesquisam e estudam, academicamente, a Ciência Contábil;**

CONSIDERANDO que **a confiabilidade nas Demonstrações Contábeis por toda a sociedade** interessada torna-se maior quando uma entidade for responsável pelo preparo e pela emissão e divulgação das regras que as regem;

CONSIDERANDO que a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevantes em desenvolvimento é a da adoção dessa entidade única com a participação de todos esses interessados na informação contábil, inclusive sendo esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o IASB - International Accounting Standards Board;

² SÃO PAULO. Conselho Regional de Contabilidade. Resolução 1055. Disponível em: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm. Acesso em: 15.05.2012

CONSIDERANDO que, **no Brasil, diversas entidades** representativas desses segmentos de preparadores de informações contábeis, seus auditores, profissionais de investimentos, usuários, fiscalizadores e pesquisadores **já vêm trabalhando juntos nesse processo** de maneira ainda não totalmente sistematizada e unificada, mas **com a acumulação de experiência suficiente para formalizar agora a definitiva implantação de um comitê que as reúna e possa, de maneira central, elaborar pronunciamentos técnicos contábeis;** (grifo nosso)

CONSIDERANDO que algumas dessas entidades, de natureza regulatória governamental, vem demonstrando seu interesse em se beneficiar do processo de elaboração desses pronunciamentos, para posterior deliberação em suas áreas de competência, bem como vem incentivando a criação desse comitê aglutinador dos diversos interessados;

CONSIDERANDO o papel que o Conselho Federal de Contabilidade vem desempenhando nesse processo há muitos anos, sua experiência nesse campo e sua estrutura; e

CONSIDERANDO a confiança nele depositada por essas referidas entidades na criação e na manutenção de um comitê autônomo, democrático e independente e que deverá representar, de maneira mais ampla, os pensamentos e os interesses da coletividade em relação às normas contábeis;

RESOLVE:

CAPÍTULO I DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO

Art. 1º - Fica criado o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - (CPC).
(grifo nosso)

Posteriormente, por meio da Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007³, o CFC também criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, com o objetivo de introduzir maior transparência nas demonstrações contábeis.

³ RESOLUÇÃO CFC Nº 1.103/2007
Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.
O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,
CONSIDERANDO o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil, onde empresas brasileiras concorrem por negócios e pela captação de recursos financeiros internacionais na forma de capital e financiamento com empresas de segmentos similares localizadas em todo o mundo;
CONSIDERANDO que esse impacto, se conduzido de forma positiva, propicia o desenvolvimento sustentável às economias dos países, que vem sendo apoiado no mundo pela internacionalização das normas de contabilidade e de auditoria;
CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade junto com outras entidades interessadas tem a possibilidade de contribuir de forma decisiva para esse desenvolvimento sustentável através da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais;
CONSIDERANDO o papel e a responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade em promover as ações que garantam uma maior valorização da classe profissional;
CONSIDERANDO a crescente e irreversível internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência.

A introdução do IFRS foi também acompanhada por diversas ações de órgãos reguladores, bolsas de valores e contou, ainda, com o compromisso de várias agências e representantes de mercado, dentre as quais, destacam-se:

- a) o Banco Central do Brasil – BACEN, que através do Comunicado nº 14.259, de 10 de março de 2006⁴, introduziu a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas e preparadas em conformidade com o IFRS para as instituições financeiras a partir de 2010;
- b) a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que por meio de sua Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007⁵, determinou a elaboração e a

CONSIDERANDO as ações já iniciadas para o processo de convergência com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a necessidade de estender o escopo dessa convergência às outras áreas, notadamente auditoria, RESOLVE:

CAPÍTULO I

DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO

Art. 1º Fica criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. (...)

<http://www.crcs.org.br/resnormas/rescfc1103.pdf>. Em 13.05.2012

⁴ **Comunicado BANCO CENTRAL DO BRASIL - BACEN nº 14.259 de 10.03.2006**

A Diretoria Colegiada do Banco Central do Brasil, em sessão realizada em 9 de março de 2006, ciente das profundas transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia, as quais impõem a necessidade de promover a convergência de normas de contabilidade e de auditoria em nível internacional, tendo em conta as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do mercado brasileiro [...] decidiu:

1. Determinar, no âmbito do Banco Central do Brasil, o desenvolvimento de ação específica, a ser concluída até 31 de dezembro de 2006, com o objetivo de identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade e às normas internacionais de auditoria, promulgadas, respectivamente, pelo IASB e pela IFAC, aplicáveis às instituições financeiras.

2. A partir de referido diagnóstico, serão editados normativos objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB a partir de 31 de dezembro de 2010, bem como a observância das normas editadas pela IFAC para a prestação de serviços de auditoria independente no âmbito do Sistema Financeiro Nacional.

3. Dentro do horizonte do projeto, inclusive na fase de diagnóstico, o Banco Central do Brasil, a exemplo do que já vem desenvolvendo nos últimos anos, adotará os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência, de modo a que as normas para a implementação em 2010 sejam editadas com a maior brevidade possível.

4. O Banco Central do Brasil promoverá o acompanhamento contínuo das normas editadas pelo IASB e pela IFAC, de modo a garantir que, uma vez obtida a convergência, essa seja mantida.

SÉRGIO DARCY DA SILVA ALVES - Diretor

<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=106064950>. Em 12.05.2012

⁵ **Art. 1º** As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo International Accounting Standards Board – IASB.

Parágrafo único. O disposto no **caput** deste artigo aplica-se, ainda, às demonstrações consolidadas do exercício anterior apresentadas para fins comparativos.

www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc Em 15.05.2012

publicação de demonstrações contábeis consolidadas em IFRS para as companhias abertas brasileiras, a partir de 2010;

- c) a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), que em sua Circular nº 357, de 2007⁶, determinou a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis, a partir de 2010;
- d) e a própria edição da Lei nº 11.638/2007, que introduziu a matéria relativa ao IFRS e possibilitou o início de sua implementação no Brasil.

Dada a relevância e a amplitude da matéria, o projeto de adoção do IFRS tem sido considerado um dos mais importantes para as entidades acima e usuários. Todas as alterações admitidas impactam a posição financeira e patrimonial de forma relevante. Na prática, o IFRS representa o novo padrão contábil das entidades.

Dentre os pontos mais relevantes e positivos decorrentes da adoção do IFRS, podem ser destacados os seguintes, já elencados nas considerações iniciais à Resolução CFC nº 1.055/2005:

- a) maior transparência para os investidores;
- b) facilidade de captação de crédito no mercado;
- c) maior consistência e modernidade das empresas que adotam o padrão IFRS;
- d) caso a empresa já tenha capital aberto no Brasil e queira abrir o capital em outros países, o processo se mostra mais ágil e menos oneroso; e

⁶ Art. 1º Determinar, no âmbito da Superintendência de Seguros Privados, o desenvolvimento de ação específica, a ser concluída até 31 de outubro de 2008, com o objetivo de identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade, promulgadas pelo “International Accounting Standards Board – IASB”, específicas às sociedades seguradoras, resseguradores locais, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência complementar.

Art. 2º Serão editados normativos a partir do referido diagnóstico, objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação das financeiras consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, em consonância com os pronunciamentos do IASB.

http://www.cpc.org.br/pdf/circ357_susep.pdf Em 15.05.2012

e) comparabilidade com empresas do mesmo segmento em outras economias;

É verdade, também, que a adoção do IFRS não traz apenas reflexos positivos. Podem ser verificados aumentos de custos com divulgações, investimento na formação profissional e demanda de tempo para adequação aos novos modelos. Ainda assim, não há como se negar que os benefícios superaram consideravelmente estes custos.

Convém destacar, ainda, que a convergência para o modelo do IFRS tem sido verificada nos mais diversos mercados do mundo. A título exemplificativo, seguem breves considerações acerca deste processo na União Européia e nos Estados Unidos.

Em junho de 2000, o Parlamento Europeu e o Conselho Europeu (órgão político da União Européia, composto pelos Chefes de Estado ou de Governo dos países membros da União, juntamente com o Presidente da Comissão Européia), órgãos diretivos da União Européia (UE), aprovaram a Regulamentação Contábil da Comunidade Européia - Regulamento CE nº 1.606/2002 - e passaram a exigir que todas as companhias abertas da UE, listadas em mercados regulamentados adotassem o IFRS na elaboração de suas demonstrações financeiras, a partir do ano-calendário de 2005.

Já no caso dos Estados Unidos, a *Securities and Exchange Commission* (SEC), órgão norte-americano responsável pela regulamentação do mercado de capitais naquele país, deu seu voto favorável em novembro de 2007 para permitir que emissores estrangeiros privados apresentassem suas demonstrações contábeis com base no IFRS, sem necessidade de efetuar sua conversão para o modelo US GAAP.

Transcorrido um ano daquela data, em novembro de 2008 a SEC propôs o roteiro de implementação plena do IFRS nos Estados Unidos, o qual prevê as etapas mais importantes que devem culminar com a adoção obrigatória do IFRS a partir de dezembro de 2014.

No modelo brasileiro, a implementação das normas internacionais de contabilidade seguiu a estrutura conceitual básica, tratada no tópico seguinte.

3 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA PARA ADOÇÃO DO IFRS

O *International Accounting Standards Board* - IASB (ou Comitê Internacional de Normas Contábeis) foi criado para desenvolver as Normas Internacionais de Contabilidade e tem como principal função interpretar e desenvolver boas práticas que possam ser aplicadas em todos os países que adotem o IFRS, viabilizando a comparabilidade entre entidades de diversos países e que atuam em mesmos segmentos. O IFRS veio transpor a dificuldade de interpretação diante da grande variedade de princípios contábeis geralmente aceitos no mundo, comumente chamados de GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*).

Embora as demonstrações contábeis possam parecer semelhantes, as diferenças verificadas em decorrência de questões sociais, econômicas e jurídicas são relevantes. Além disso, a existência de diversos princípios contábeis condizentes com as necessidades e origens de cada nação dificultam ainda mais a comparabilidade e justificam a adoção de uma base informações mais moderna, o que é atribuído ao modelo do IFRS.

O elemento-chave para compreensão do funcionamento do IFRS é conhecido como *framework* (*Framework for the preparation and presentation of Financial Statements*). Não se trata de um pronunciamento, mas nele estão contidos os princípios e fundamentos que devem ser observados na interpretação dos conceitos trazidos por esse modelo. Deste modo, a implementação do IFRS deve, necessariamente, passar pelo estudo do *framework*.

No caso do Brasil, o CPC incorporou os elementos do *framework* através da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.121, de 28 de março de 2008, onde consta a "Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis".

O objetivo do pronunciamento Conceitual Básico foi servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, bem como na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis das entidades.

Além disso, as demonstrações contábeis devem se mostrar úteis para os usuários. Para tanto, o texto da Estrutura Conceitual Básica prevê características qualitativas essenciais para a elaboração daqueles relatórios financeiros:

Compreensibilidade

25. Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas **sejam prontamente entendidas pelos usuários**. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, **informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese**, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

Relevância

26. Para serem úteis, **as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões**. As informações são relevantes **quando podem influenciar as decisões econômicas** dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

27. As funções de previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas. Por exemplo, informações sobre o nível atual e a estrutura dos ativos têm valor para os usuários na tentativa de prever a capacidade que a entidade tenha de aproveitar oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas. As mesmas informações têm o papel de confirmar as previsões passadas sobre, por exemplo, a forma na qual a entidade seria estruturada ou o resultado de operações planejadas.

28. Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são freqüentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros, assim como outros assuntos nos quais os usuários estejam diretamente interessados, tais como pagamento de dividendos e salários, alterações no preço das ações e a capacidade que a entidade tenha de atender seus compromissos à medida que se tornem devidos. Para terem valor como previsão, as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. **A capacidade de fazer previsões com base nas demonstrações contábeis pode ser ampliada, entretanto, pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são apresentadas**. Por exemplo, o valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são divulgados separadamente.

Materialidade

29. A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar pode afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes; por exemplo: os valores dos estoques existentes em cada uma das suas principais classes, conforme a classificação apropriada ao negócio.

30. Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. **A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção**. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.

Confiabilidade

31. Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar.

32. Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação. Representação

Adequada

33. Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.

34. A maioria das informações contábeis está sujeita a algum risco de não ser uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar. Isso pode decorrer de dificuldades inerentes à identificação das transações ou outros eventos a serem avaliados ou à identificação e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, adequadamente, informações que correspondam a tais transações e eventos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis; por exemplo, embora muitas entidades gerem, internamente, ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura ao longo do tempo (goodwill), é usualmente difícil identificar ou mensurar esse ágio com confiabilidade. Em outros casos, entretanto, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração. (grifo nosso)

Destaca-se, no texto da Estrutura Conceitual, a relevância dada à primazia da essência sobre a forma, o que objetiva contribuir para a transparência e comparabilidade das demonstrações contábeis. Veja-se:

Primazia da Essência sobre a Forma

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 sua substância e realidade econômica, e não meramente sua 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 maneira 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 o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

[...]

Visão Verdadeira e Apropriada

46. Demonstrações contábeis são freqüentemente descritas como apresentando uma visão verdadeira e apropriada (*true and fair view*) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade. **Embora esta Estrutura Conceitual não trate diretamente de tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resultam em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações.** (grifo nosso)

Confirma-se, aqui, a incorporação do principal elemento no qual se sustenta o IFRS ao processo de convergência no Brasil, qual seja, a absorção da essência em sobreposição à forma. Os reflexos desse princípio na elaboração das demonstrações financeiras, agora admitido expressamente para fins contábeis, serão melhor analisados adiante.

4 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APÓS A LEI Nº 11.638/2007

Como já mencionado, a Lei nº 11.638/2007 contribuiu para que fosse possível efetivar a adoção das normas internacionais de contabilidade pelo Brasil. Além disso, a distinção entre a contabilidade elaborada para fins societários e aquela que serve de suporte para fins fiscais pretendeu facilitar a compreensão e aplicabilidade de conceitos decorrentes do padrão contábil internacional.

Para especificar os procedimentos a serem observados para registros contábeis no exercício de 2008, primeiro ano de adoção do IFRS, foi editado o Pronunciamento Técnico CPC nº 13. Abaixo, serão comentadas, de forma sumária, as principais alterações introduzidas no padrão contábil brasileiro.

O objetivo não é avaliar as implicações fiscais decorrentes de cada uma das alterações, sob pena de transformar o presente estudo em um manual de procedimentos. Pretende-se, apenas, tornar melhor visualizáveis as alterações promovidas e dar uma idéia de que, por alterarem os registros patrimoniais e de resultado, permitem reflexões importantes na seara tributária.

4.1 A nova composição do balanço patrimonial

Também a estrutura das demonstrações contábeis sofreu alteração. Assim, o CPC apresentou a Orientação OCPC 02 que, no item 143, esclareceu sobre os grupos de contas existentes na nova configuração contábil:

143. O CPC lembra que a classificação do balanço foi alterada a partir de 2008, sendo a seguinte, conforme a Lei nº 6.404/76 (das Sociedades por Ações), após as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pela Medida Provisória nº 449/08, e após os Pronunciamentos emitidos por este CPC até 31 de dezembro de 2008, com itemização maior no Patrimônio Líquido:

Tabela 1: Balanço Patrimonial

ATIVO	PASSIVO e PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo não-circulante	Passivo não-circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimento	Capital Social
Imobilizado	(-) Gastos com emissões de ações
Intangível	Reservas de capital
	Opções outorgadas reconhecidas
	Reservas de Lucros
	(-) Ações em Tesouraria
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Ajustes acumulados de conversão
	Prejuízos acumulados

Fonte: Orientação OCPC 02

As principais alterações verificadas na estrutura do Balanço Patrimonial foram as seguintes:

- a) Os Ativos e Passivos passaram a ser demonstrados em apenas dois grupos, denominados **Circulante e Não-Circulante**, extinguindo-se o **Ativo Permanente**. Os seus subgrupos - Imobilizado, Investimentos e o Intangível, acrescido a partir da nova sistemática – integram, agora, o Ativo Não-Circulante.
- b) Foi criado o subgrupo **Ativo Intangível**, no grupo Ativo Não-Circulante, destinado ao registro de ativos incorpóreos. Além disso, tais ativos devem ser passíveis de segregação, ou seja, devem se referir a itens que podem ser desmembrados e transacionado separadamente da companhia.
- c) Foram extintas as contas do grupo denominado **Ativo Diferido**. Este era o grupamento de contas destinado à escrituração de dispêndios que guardassem relação com eventos que contribuiriam para a geração de receitas em exercícios futuros, eventualmente ainda não colocados em operação. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não pôde ser alocado a outro grupo de contas,

permanecerá no ativo sob essa classificação até sua realização integral (amortização). Deve ser verificada periodicamente sua realização.

- d) Ficou vedada a possibilidade de **reavaliação de ativos**, tornando-se necessário avaliar a capacidade de recuperação (realização do bem) pelo valor registrado. Os saldos de reservas já existentes puderam ser estornados ou mantidos até sua realização integral.
- e) Foi introduzida a figura do **Ajuste a Valor Presente** para as contas do ativo e passivo com longo prazo de realização.
- f) Tornou-se necessária a avaliação de **Ativos Financeiros** (o que contempla os derivativos), quando destinados a negociações, considerando seu valor de mercado.
- g) Nos casos de operações de **Leasing Financeiro**, o tratamento será o mesmo que seria verificado se a arrendatária houvesse adquirido o bem. Ou seja, a arrendatária reconhecerá o ativo correspondente em contrapartida à obrigação perante a arrendadora.
- h) O grupo contábil que era destinado ao reconhecimento de **Resultados de Exercícios Futuros** foi extinto. Por sua vez, os saldos existentes deveriam ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de uma receita diferida.
- i) Tornou-se obrigatório que a conta de **Lucros Acumulados** não apresente saldo a partir de 31 de dezembro de 2008. Isso significa que seus saldos devem ser totalmente destinados na forma da Lei das Sociedades por Ações (proposta da administração e aprovação por assembléia geral de acionistas). Nos exercícios seguintes, a conta receberá apenas o resultado do exercício, realizações de reservas, ajustes relativos a períodos anteriores, distribuição de resultados e destinação de reservas de lucros.

j) Foi criada a conta **Ajustes de Avaliação Patrimonial**, destinada a reconhecer as variações por aumento ou diminuição de ativos quando a estes for atribuído o chamado “valor justo”.

k) As **subvenções e as doações para investimento**, além da **Reserva de Incentivos Fiscais** passaram a ser registradas diretamente no resultado, não mais se admitindo a escrituração em conta de reserva de capital. Apenas quando a subvenção estiver sujeita a eventos futuros é que será admitido o seu registro em conta de passivo.

4.2 Alterações nas demonstrações do resultado do exercício

No que diz respeito à demonstração do resultado, as mudanças referem-se, principalmente, ao fim da divisão das receitas e despesas entre operacionais e não operacionais.

A Orientação OCPC 02 trouxe esclarecimentos acerca do fim da separação das receitas e despesas não operacionais em seus itens 136 e 137, tendo em vista a nova estrutura prevista no art. 187⁷ da Lei das Sociedades por Ações, como segue:

136. A Medida Provisória nº 449/08 acatou mais essa regra existente nas normas internacionais: a não segregação dos resultados em operacionais e não operacionais. Assim, no âmbito do processo de convergência com as normas internacionais (leitura sistemática das normas e orientações), as

⁷ Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto; VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social. § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. § 2º (Revogado). http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Em 13.05.2012

entidades deverão apresentar as “outras receitas/despesas” no grupo operacional e não após a linha do “resultado operacional”.

137. [...] Este Comitê emitirá em 2009, para validade em 2010, seu Pronunciamento a respeito da matéria, mas por enquanto apenas salienta a não existência, já a partir de 2008, dessa figura das receitas e despesas não operacionais.

Também foi alterada a forma de contabilização das aquisições de debêntures, participações de empregados e partes beneficiárias, além das participações de administradores. O efeito da extinção da reserva de prêmio na emissão de debêntures acabou por implicar no registro dessa obrigação em conta de receita, apropriada por regime de competência.

As participações em fundos de assistência ou de previdência pagos em benefício de empregados também tiveram sua forma de contabilização alteradas.

4.3 Outros aspectos relativos à elaboração das demonstrações financeiras

Uma das informações que constam das demonstrações financeiras das companhias é a **Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados**. Como dito anteriormente, uma das alterações decorrentes da Lei nº 11.638/2007 foi a extinção da conta de Lucros Acumulados. Por isso, embora persista tal relatório, a conta de Lucros Acumulados não deve apresentar saldo positivo no fim do exercício social.

Manteve-se a elaboração da **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido**, apresentando as movimentações do Patrimônio Líquido dentro do período, tal como já era estabelecido antes das alterações na Lei das Sociedades por Ações.

A nova legislação excluiu do texto legal a obrigatoriedade de elaborar e divulgar a **Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos**, comumente conhecida como DOAR. Lado outro, passou a ser mandatária a elaboração do relatório da **Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Também foi introduzida a necessidade de elaboração da **Demonstração do Valor Adicionado**, obrigatório para as companhias de capital aberto.

4.4 As sociedades de grande porte

Os critérios estabelecidos pela Lei nº 11.638/2007 são também estendidos às sociedades denominadas de grande porte, não constituídas sob a forma de sociedades por ações. O parágrafo único do art. 3º daquela Lei assim definiu as sociedades de grande porte⁸:

Art. 3º - [...]

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Além da observância aos preceitos estabelecidos pela Lei nº 11.638/2007, as sociedades de grande porte também devem se submeter a auditoria externa e elaboração dos mesmos relatórios aplicáveis às sociedades de capital aberto. Por óbvio, adotando os padrões internacionais, submetem-se ao Regime Tributário de Transição.

Como mencionado anteriormente, o objeto deste estudo é a análise da integração das normas internacionais de contabilidade no sistema tributário vigente. Assim, uma vez conhecidos os parâmetros essenciais do IFRS, resta conhecer os principais elementos de Direito Tributário necessários para a confirmação da tese exposta.

⁸ BRASIL. Lei 11.638. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 13.05.2012

5 AS RELAÇÕES INTERDISCIPLINARES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

É fato inquestionável que o Direito Tributário e a Contabilidade são disciplinas autônomas. Por isso mesmo, as discussões apresentadas neste estudo não pretendem sugerir a criação de uma nova disciplina. Ao contrário, busca-se, tão somente, identificar as implicações da interface das duas disciplinas para demonstrar que é desnecessária a segregação imposta pelo fisco com o RTT.

Muito embora se reconheça essa independência, é inegável que o legislador tributário impôs diversos parâmetros para a aplicação da matéria contábil. Também dentro da própria seara jurídica, temos a relação direta de institutos oriundos do Direito Privado, por exemplo, interferindo nas avaliações relacionadas ao Direito Tributário.

Há longa data a contabilidade vem servindo de suporte à arrecadação tributária. Por isso mesmo é que o legislador ordinário cuidou de tomar aquela ciência como seu ponto de partida para apuração fiscal, considerando sua confiabilidade e precisão no registro dos atos.

A utilização da ciência contábil pelo legislador tributário acabou desvirtuando, de certo modo, a sua capacidade de demonstrar a evolução econômica da empresa. Em verdade, não é a mera utilização da ciência contábil pelo legislador tributário que prejudicou a qualidade das informações que deveriam ser extraídas da contabilidade: o que ocorreu foi que, em função dos objetivos arrecadatários, o legislador tributário acabou por impor à matéria contábil a observância de princípios oriundos do Direito Tributário.

Tal interseção acabou por levar à demonstração de dados escriturados a partir de um grande rigor técnico, mas muitas vezes desvinculados da necessidade precípua da contabilidade: apresentar a real situação econômica da empresa.

Com a edição da Lei nº 11.638/2007, buscou-se o rompimento com aquele histórico e a apresentação da realidade econômica empresarial. Para fins fiscais, significa a definição da contabilidade enquanto fonte de informações a serem traduzidas para a aplicação fiscal, considerando os princípios da legislação complementar e da Constituição Federal de 1988.

Com isso houve o imediato abandono do mero formalismo para considerar-se a perspectiva de avaliação econômica dos atos e fatos passíveis de reconhecimento

contábil. O Direito Tributário, até então determinante de diversas regras contábeis, passou a ser mero usuário da Contabilidade como fonte de informações. Essas informações, contudo, agora estavam escrituradas sob a ótica econômica, bastante distante da que vinha sendo adotada até a adoção do IFRS.

A possibilidade de assumir, para fins fiscais, a nova tendência contábil de avaliação dos eventos a partir de sua essência econômica foi confrontada com o eventual abandono dos institutos oriundos do Direito Civil e admitidos pelo legislador tributário. Seria possível (ou admissível) reconhecer como acréscimo patrimonial aquilo que foi apurado a partir de uma perspectiva econômica? Ou há que se considerar apenas o acréscimo patrimonial verificado a partir dos conceitos vigentes até a introdução do IFRS, suportados no Direito Privado?

Neste capítulo, trataremos das duas vertentes, ou seja, da interferência do legislador ordinário na matéria contábil, bem como, da análise da sujeição do Direito Tributário aos institutos oriundos do Direito Privado.

5.1 A interferência do legislador tributário nas informações contábeis

Primeiramente, há que se mencionar que a Contabilidade não representa apenas uma técnica de mensuração e registro numérico. Ao contrário, pauta-se num processo caracterizado por diversas etapas. Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins⁹ assim descrevem este processo contábil:

O processo contábil é composto pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas, sendo resultado de um amplo conjunto de forças econômicas, sociais, institucionais e políticas. Essas forças delineiam as principais características do processo contábil tendo em vista o grau de influência dos agentes interessados em sua evolução.

⁹ Cf. Teoria da Contabilidade: uma Nova Abordagem, 2005. p. 52.

O processo contábil é, em verdade, uma forma de interpretação e retratação da realidade. Isso se dá a partir do reconhecimento, mensuração e evidenciação, etapas que podem ser assim descritas¹⁰:

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 nesse 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. Em muitos casos, essa classificação é relativamente simples. Quando um supermercado adquire produtos para revenda, não há dúvida de que estamos falando de um ativo, mais especificamente do estoque. Podemos ver que, para que essa etapa possa ser realizada é necessário que tenhamos um conjunto de definições acerca da natureza das transações econômicas representadas pela contabilidade. [...]

Mensuração: uma vez definida a natureza da ação econômica, é necessário definir qual a sua base de mensuração. Por exemplo, para o caso dos ativos fixos de uma empresa, eles devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo histórico corrigido? Qual a base para o cálculo da depreciação? O mesmo vale para 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 e para facilitar a análise subsequente.

Evidenciação: a evidenciação envolve a ação de demonstrar para os usuários externos à organização o processo de reconhecimento e mensuração realizado. Muitas vezes, a empresa realiza a evidenciação de itens que não estão formalmente reconhecidos nas demonstrações financeiras. Em outras situações, a evidenciação é complementar ao reconhecimento e mensuração. Em outras situações temos itens que são reconhecidos e mensurados, mas não evidenciados, como ocorre com as contas de compensação. Veremos que esse é um dos temas mais polêmicos no estudo da teoria da contabilidade: o dilema entre reconhecimento e mensuração ou somente evidenciação. Alguns autores argumentam que, uma vez que a informação foi divulgada para o público, o seu reconhecimento formal perde relevância. (grifo nosso)

Para que os fatos econômicos sejam reconhecidos no ambiente contábil, é necessário que os mesmos sejam compreendidos adequadamente. Esse é o princípio que sempre esteve por trás da contabilidade e que apenas se reforça no modelo do IFRS.

A leitura de um balanço patrimonial pode deixar a imagem de um processo simples, dada sua extrema exatidão decorrente do método de partidas dobradas. A verdade, contudo, é que a conversão da realidade econômica no registro contábil

¹⁰ Cf. Teoria da Contabilidade: uma Nova Abordagem, 2005. p. 52.

passa por uma fase de conhecimento da realidade que, por vezes, comporta questionamentos. Nesse sentido, destacamos os comentários de Fábio Konder Comparato¹¹:

A verdade contábil é, pois, simplesmente relativa. O lucro de balanço, por exemplo, é uma realidade meramente contábil e abstrata. A ocorrência de lucros da exploração e o seu exato montante, a rigor, só podem ser verificados, realmente, quando a empresa se extingue e se apura o resultado final.[...]

Dentre as diversas fontes que impactam o processo de conhecimento que antecede o registro contábil, o Direito merece especial atenção, dada sua ampla conectividade com a matéria. Essa interferência, contudo, pode variar conforme a origem do conhecimento jurídico em determinados países. É o que explicam Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins¹²:

O processo contábil é afetado em suas três etapas pelo regime legal. Inicialmente, o reconhecimento é influenciado pelo contraste entre a visão econômica e jurídica da contabilidade. Em países de direito romano existe a tendência de, por exemplo, somente ser permitido o reconhecimento de um ativo quando a entidade tiver o controle legal sobre este. Nos países de direito consuetudinário, a tradição está mais ligada à essência da relação da empresa com o ativo do que sua formalização legal.¹³ [...] A mensuração é igualmente afetada pelo sistema legal. [...] Podemos observar que, em linhas gerais, mais recentemente, países de direito romano tendem a valorizar o custo histórico para certos ativos, enquanto países influenciados pelo direito consuetudinário tendem a preferir o conceito de *fair value*. Para eles, o custo histórico tem maior objetividade do que o conceito de *fair value*, o que é verificado por intermédio de documentos comprobatórios, enquanto o *fair value* passa, necessariamente, por algum tipo de estimativa. [...] Em países de direito romano, a contabilidade é, normalmente, regulada pelo governo. [...] Em países de direito consuetudinário o governo não possui influência direta na contabilidade. O mercado financeiro, normalmente, possui influência determinante na regulação da contabilidade nesses países. [...]

Deste modo, pode-se concluir que o tratamento contábil de determinado evento sempre tende a levar em consideração o ordenamento jurídico dentro do qual o evento econômico se originou.

¹¹ Cf. Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial, 1977. p. 32-33.

¹² Cf. Teoria da Contabilidade: uma Nova Abordagem, 2005.p. 52

¹³ Os autores citam como exemplo o caso do leasing financeiro. Até a edição da Lei nº 11.638/07, os padrões contábeis brasileiros determinavam seu reconhecimento no ativo da arrendadora, mesmo que esta não possuísse o controle do bem. Já em países como Estados Unidos e Inglaterra, por exemplo, o registro era feito no balanço da arrendatária, uma vez que é esta quem determina o controle econômico sobre o bem, mesmo não tendo a propriedade do mesmo. Resta claro, nesse caso, o predomínio da essência sobre a forma.

No modelo brasileiro, tem-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, com autonomia conferida pela Lei nº 11.638/2007 para emitir normas de padronização contábil no país. Na norma citada, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM foi autorizada a celebrar convênio com entidade ligada à classe contábil para que se alcançasse tal fim.

Aqui cabe uma outra observação. Tendo em vista que os pronunciamentos da CVM somente se aplicam às empresas de capital aberto, surge o imediato questionamento se os pronunciamentos do CPC se aplicam aos demais modelos societários (sociedades limitadas ou anônimas de capital fechado, por exemplo). A resposta passa pelo fato de que o Conselho Federal de Contabilidade - CFC assumiu as regras para internacionalização contábil. Sendo este o órgão fiscal do exercício da profissão de contabilista, suas regras se tornam de observância obrigatória para todos os profissionais da área, independente da forma empresarial assumida.

De fato, não faria sentido algum manterem-se padrões diferenciados de escrituração contábil considerando apenas o modelo constitutivo destas empresas ou o volume das operações praticadas pelas mesmas.

Na base da implementação do IFRS, temos pronunciamentos técnicos que buscam tornar a informação contábil mais útil e relevante. O foco principal é o usuário e, para isso, observar-se-á a essência econômica das transações em sobreposição à mera forma ou a regras pré-determinadas. A informação deixa de ser uma fotografia do passado e passa a permitir uma previsibilidade dos fluxos apresentados nas atividades das empresas.

Veja-se que os princípios adotados para preparação das demonstrações financeiras com base no IFRS estão claramente focados na identificação da substância do evento, pelo que se verifica na estrutura conceitual de preparação e apresentação das demonstrações financeiras internacionais, detalhada no denominado *framework* (*Framework for the preparation and presentation of Financial Statements*).

Esclareça-se que o *framework* não é uma norma internacional de contabilidade. Em verdade, trata-se de uma descrição dos conceitos básicos que devem ser observados na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras internacionais. Define a essência das normas internacionais e objetiva auxiliar o desenvolvimento e interpretação das normas internacionais de

contabilidade para os que são responsáveis pela sua elaboração, usuários e auditores. De seu texto, merece destaque o seguinte:

Tradução livre do autor: Para que a informação represente fidedignamente as transações e outros eventos que ela deve representar é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com sua substância e realidade econômica e não meramente sua forma jurídica. A substância das transações e outros eventos não é sempre coerente com o que é aparente de sua forma jurídica. Por exemplo, uma entidade pode transferir um ativo para outra entidade de forma que a documentação transfira a propriedade legal do bem; no entanto, podem existir acordos que garantem que a entidade continuará a usufruir dos benefícios econômicos futuros do ativo. Nessas circunstâncias representar uma venda não irá representar fidedignamente a transação realizada (se é que houve uma transação).¹⁴

Verifica-se que as três etapas do processamento contábil, mencionadas anteriormente, sofrem impactos diretos da adoção do modelo do IFRS. E nessa nova modalidade é muito maior a integração entre o Direito e a Contabilidade. Logo, se até mesmo a hipótese de incidência do imposto sobre a renda está na aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, deve ser admitida a apuração de base de cálculo fiscal a partir das informações obtidas através da contabilidade que demonstra o patrimônio sob a mesma perspectiva econômica.

De fato, a independência das normas contábeis em relação às regras fiscais é necessária no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Contudo, a legislação tributária pode valer-se dos conceitos da nova contabilidade, sem que isso represente uma ofensa ao Direito Tributário e vice-versa, efetuando-se os ajustes necessários nos livros auxiliares com base na sua essência econômica.

A figura do LALUR, aliás, tem origem semelhante à do RTT, ora discutido. Isto porque, quando da edição da Lei nº 6.404, em 1976, a idéia principal já era o distanciamento entre o lucro societário e o fiscal. Por isso mesmo é que se editou o Decreto-lei nº 1.598/1977, criando o LALUR e especificando as regras que

¹⁴ Texto original: *Substance over form. If information is to represent faithfully the transactions and other events that it purports to represent, it is necessary that they are accounted for and presented in accordance with their substance and economic reality and not merely their legal form. The substance of transactions or the events is not always consistent with that which is apparent from their legal or contrived form. For example, an entity may dispôs of an asset to another party in such a way a that the documentation purports to pass legal ownership to that party; nevertheless, agreements may exist that ensure that the entity continues to enjoy He future economic benefits embodied in that asset. In such circumstances, the reporting of a sale would not represent faithfully the transaction entered into (if indeed there was a transaction).*

diferenciavam a base de cálculo do imposto de renda e o lucro contábil. A adoção de um livro destinado exclusivamente à apuração fiscal significou a independência entre a legislação societária e a tributária. Apenas no livro fiscal deveriam ser feitos os eventuais ajustes necessários à verificação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Como dito, contudo, os interesses do legislador tributário acabaram por transformar a contabilidade societária, em grande parte, num espelho dos conceitos fiscais e, com isso, distanciando-a da leitura patrimonial e econômica da empresa.

5.2 A relação entre Direito Privado e Direito Tributário

No Direito Tributário, a apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica tem início na evolução do patrimônio da pessoa jurídica dentro de determinado período de tempo. Para tanto, aproveita-se da informação registrada na Contabilidade e, conforme o regramento fiscal, efetuam-se as adaptações necessárias para determinar sua estimativa de variação patrimonial através do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

Até a edição da Lei nº 11.638/2007, era dominante a vertente de que os registros contábeis não divergiam de forma tão relevante da perspectiva fiscal. Em ambos os casos, o patrimônio era avaliado a partir de sua forma jurídica, e não da essência econômica, como preconizado na convergência ao IFRS. A Contabilidade era autônoma, mas não independente, dada a interferência do Direito Tributário.

Ao efetuar a análise dos eventos a partir da sua forma jurídica, sempre foram levados em conta os conceitos advindos do Direito Privado. Tal ordenamento se baseia nos arts. 109 e 110 do CTN, abaixo reproduzidos:¹⁵

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

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou

¹⁵ BRASIL. Lei 5172. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 20.05.2012

implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O que pretende discutir, neste ponto, é a suposta sobreposição de áreas do Direito, diante da relação existente entre os institutos de Direito Privado na definição dos conceitos observados no Direito Tributário.

Considerando (i) que neste estudo pretendemos demonstrar que a informação contábil advinda da aplicação da Lei nº 11.638/2007 pode ser utilizada como fonte de informações para a apuração do imposto sobre a renda; (ii) que os conceitos de Direito Privado podem divergir daqueles extraídos da realidade econômica dos fatos; e (iii) que o distanciamento do uso dos conceitos de Direito Privado representaria uma ruptura com o modelo atual, torna-se necessário examinar se o legislador complementar restringiu a hipótese de acréscimo patrimonial ao seu sentido jurídico ou se admitiu sua interpretação desvinculada de tal rigor, valendo-se da essência econômica.

Uma leitura superficial dos artigos 109 e 110 do CTN pode levar ao entendimento de que sempre prevalecem os conceitos oriundos do Direito Privado. Uma análise mais atenta aos dispositivos, contudo, demonstra que o legislador complementar não impõe que um termo utilizado pelo legislador tributário deve, necessariamente, seguir o conceito que lhe foi dado no Direito Privado.

Admite-se que a legislação tributária e a lei civil podem indicar cenários diferentes diante de conceitos homólogos. Mas sempre haverá que ser respeitada a hipótese de incidência.

Tome-se, como exemplo, a hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU. Este pressupõe a existência de propriedade, que no sentido do Direito Civil, pode ser assim apreendido¹⁶:

Derivado do latim *patrimonium*, de **pater**, originariamente quer o vocábulo significar os bens de família ou os bens herdados dos pais. [...] ... No sentido jurídico, seja civil ou comercial ... entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, aplicáveis economicamente, isto é, em dinheiro, **pertencente a uma pessoa**, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade. (grifo nosso)

¹⁶ Ver. Vocabulário Jurídico, 2008. P. 1016.

Logo, admitindo-se a linha de entendimento de que apenas os conceitos do Direito Privado é que definem a linha de interpretação do Direito Tributário, teríamos que apenas aquele que detém a propriedade de um bem é que pode ser tributado pelo IPTU. Não obstante, admite-se a exigência do imposto em casos nos quais não se verifica a propriedade na acepção do Direito Civil. É o caso da posse e do domínio útil, como se confirma no art. 32 do CTN: “art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a **propriedade** predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o **domínio útil** ou a **posse** de bem imóvel [...]” (grifo nosso)

Depreende-se, assim, que o intérprete tributário não está preso ao conceito advindo do Direito Privado. Em verdade, deve-se buscar o conceito considerado pelo legislador na formulação da norma, ainda que este tenha sido diferente do previsto na legislação civil. Veja-se, neste sentido¹⁷:

... não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital etc., os mesmos efeitos da compra e venda). Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência de promessa de compra e venda, de cessão de direitos de promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também algum desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente, seguindo, aliás, o exemplo da própria Constituição que, ao estatuir a competência tributária sobre a transmissão de imóveis, refere expressamente a cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, III). Aliás, essa é a prática de nosso legislador ordinário do imposto de renda, quando prevê a tributação de ganho de capital na venda de bens e na realização de outros contratos que têm o mesmo conteúdo econômico. Mas esses outros contratos são atingidos não por terem igual conteúdo econômico, e sim porque a lei lhes conferiu igual tratamento tributário.

Também sobre a validade do uso de conceitos baseados na interpretação econômica da norma tributária, cabem os seguintes comentários de Hermes Marcelo Huck¹⁸:

Na busca de maior segurança para o contribuinte, protegendo-o contra as investidas fiscais do Estado, já não se prega na atualidade uma interpretação exclusivamente econômica da norma tributária [...]

A interpretação da norma há de ser sempre jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. O direito tributário prende-se ao

¹⁷ Ver, Direito Tributário Brasileiro, 2009. p. 227

¹⁸ Ver. Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais, 1997. p.328/329

fenômeno econômico, e este não deve ser desconsiderado em seu processo interpretativo. Não seria aceitável que o intérprete ou aplicador da norma ignorasse por completo as formas jurídicas, saindo em busca do significado econômico do negócio em análise. Mas uma relação jurídica sem qualquer objeto econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática. Nesse ponto, é da maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que, além da economia do imposto, tenha um objetivo negocial explícito.

Em verdade, nenhum ramo do Direito pode ser visto como independente dos demais. O que pode ocorrer, contudo, é que diante das particularidades de cada uma das áreas de atuação, verifiquem-se características especiais. Com isso, deverá o intérprete buscar o verdadeiro intuito do legislador diante da matéria que está sendo avaliada. Hugo de Brito Machado¹⁹ utiliza-se da citação de Luciano Amaro para assim expor a questão:

Segundo a norma do art. 109 do Código Tributário Nacional, “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Irrepreensível, neste ponto, a doutrina de Luciano Amaro que, a propósito do art. 109 do Código Tributário Nacional, ensina: “O que se dá é que no direito privado (ou, às vezes, em determinado setor do direito privado) atuam certos princípios, ora visando à proteção de uma das partes no negócio, ora fazendo atuar certa presunção, ora indicando critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade, ou ensejando anulabilidade; o setor do direito do trabalho é rico de preceitos tuitivos, informados pelo princípio que protege o hipossuficiente e que direciona os efeitos das relações trabalhistas. Ora, no direito tributário, não são invocáveis tais princípios (cuja aplicação se exaure no plano do direito privado) para o efeito de regular a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária. Não obstante tais princípios comandem a definição dos efeitos jurídicos privados, as consequências tributárias (efeitos jurídicos tributários) são determinadas sem submissão àqueles princípios. Assim, por exemplo, o aderente num contrato de massa, desfruta de uma posição legalmente privilegiada no plano do direito privado (no sentido de que o contrato deve, em regra, ser interpretado a seu favor), mas não goza de nenhuma vantagem perante o fisco, no que respeita à definição dos efeitos tributários oriundos daquele negócio; do mesmo modo, o empregado hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo passivo venha a ocupar. A definição dos efeitos tributários oriundos daquelas situações faz-se com abstração de considerações privatísticas, cuja aplicação se esgota na definição da categoria jurídica de direito privado, não obstante ela seja ‘importada’ pelo direito tributário e venha a irradiar, nesse setor, outros efeitos, além dos que possam ser

¹⁹ Ver. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 96 a 138. p. 228/229. AMARO, Luciano apud MACHADO, Hugo de Brito.

produzidos na sua província de origem”. Note-se a diferença. Uma coisa são os princípios. Outra os institutos, conceitos e formas. Um princípio de Direito Privado presta-se para definir o conteúdo e o alcance de um instituto, de um conceito ou de uma forma no Direito privado, e esse instituto, conceito ou forma, quando utilizado pelo legislador no Direito tributário tem, com certeza, os mesmos conteúdo e alcance que tem na sua província de origem.

Os princípios do direito privado servem para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas. Não podem, contudo, definir os respectivos efeitos tributários, os quais ficam a cargo do legislador tributário.

Não tendo o legislador tributário alterado o conteúdo e o alcance do instituto previsto no direito privado, o intérprete não pode fazê-lo alegando que está ao amparo do art. 109 do CTN. Esclareça-se que os princípios de Direito Privado devem ser aplicados para fins de pesquisa da definição de institutos oriundos daquele ramo de estudos. Não pretendeu, o legislador complementar, alterar a interpretação que tenha sido definida aos institutos do Direito Privado.

O que o Código Tributário Nacional pretendeu foi estabelecer que os institutos de Direito Privado devem servir de objeto de pesquisa para que se apreenda os efeitos tributários decorrentes daquela transação. Assim, o Direito Tributário se utiliza dos institutos do Direito Privado sem, contudo, alterar-lhe o significado. O que se pretende é identificar aqueles institutos nos fatos ocorridos e, com isso, atribuir o tratamento que decorrer da aplicação do próprio da matéria tributária.

Acerca da interpretação do que está disposto no art. 109 do CTN, Aliomar Baleeiro²⁰ assim leciona:

[...] o Direito Tributário, reconhecendo tais conceitos e formas, pode atribuir-lhes expressamente efeitos diversos do ponto de vista tributário. O problema tem especial relevo quanto à escolha dos institutos e, sobretudo, a forma dos atos, por parte dos contribuintes, em busca de minoração ou mesmo eliminação dos gravames fiscais. Por outras palavras, se a lei decreta o tributo, visando a certa manifestação de capacidade econômica, como, por exemplo, a aquisição de imóvel, é lícito ao contribuinte substituir a escritura de compra e venda por uma procuração irrevogável em causa própria, ou por um contrato de locação por prazo longuíssimo e quitação prévia, para fugir ao imposto de transmissão inter vivos? Ou substituir hipoteca pela cláusula de retrovenda, caso a primeira seja duramente tributada?

Alguns escritores, a exemplo de G. Jèze, responderam pela afirmativa, como já referimos. O Direito Fiscal pode dar-lhes, entretanto, conseqüências outras.

²⁰ Ver. Direito Tributário Brasileiro, 1999. p.685.

Verifica-se da leitura do trecho acima transcrito uma especial preocupação com a distorção dos institutos pelo particular, visando evitar o recolhimento do tributo. É o caso do contribuinte que busca aplicar um conceito de Direito Privado para designar aquilo que a realidade demonstra ser outra coisa.

É o que pode ser chamado de uso abusivo dos institutos do Direito Privado. A identificação da eventual distorção do conceito original dependerá da avaliação do caso concreto. Trata-se de verificar se o emprego do conceito privado foi feito de forma adequada, regular e lícita.

Justamente por força dessa necessária análise das particularidades dos casos concretos, buscando verificar a adequada utilização dos institutos de Direito Privado, é que ganhou corpo a utilização da análise dos fatos a partir dos efeitos econômicos obtidos diante daquela relação jurídica.

O intérprete tributário deve considerar não apenas o nome dado a um contrato qualquer, mas sim, os efeitos econômicos advindos daquela contratação. Logo, inegável que no campo do Direito Tributário é necessária a constatação da realidade econômica que prevalece sobre a forma jurídica. Essa análise, baseada na realidade econômica, significa privilegiar a substância em detrimento do aspecto meramente formal. O uso da interpretação baseada na essência econômica, contudo, requer a manutenção de certos limites, assunto que será melhor abordado adiante.

Resta, agora, conhecer o alcance do art. 110 do CTN, segundo o qual *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado...”*.

No entendimento de Hugo de Brito Machado²¹, o disposto naquele dispositivo se presta a reforçar a supremacia da Constituição. Trata-se de um limite imposto ao legislador, no sentido de que este não pode alterar conceitos utilizados pela Constituição, sob pena de invasão de norma hierarquicamente superior. Significa dizer, em outras palavras, que o disposto pelo art. 110 do CTN trata do reconhecimento da supremacia constitucional.

²¹ “Mesmo os que afirmam a prevalência dos institutos de Direito Privado, o fazem como se tal resultasse da norma do Código Tributário Nacional, postura que se observa também na jurisprudência, inclusive em julgados do Supremo Tribunal Federal. Há, todavia, um equívoco nas lições desses comentadores, pois na verdade o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação do que mesmo em sua ausência se tem de entender em decorrência da supremacia constitucional. Nele não se trata de superar conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado,

Podemos dizer que esta é uma disposição que garante a unidade da Constituição. De fato, se fosse possível alterar conceitos ali inseridos, o legislador ordinário poderia, na prática, alterar a própria Constituição. Novamente, Hugo de Brito Machado²² nos traz um breve comentário que muito contribui para o conhecimento do tema:

Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que '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. Não pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas. Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de Direito Privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do CTN. Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.

Portanto, os conceitos utilizados pela Constituição não podem ser alterados pelo legislador ordinário, preservando-se a estrutura estabelecida pelo texto constitucional. Trata-se de afirmar a impossibilidade da lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos oriundos do Direito Privado.

mas de afirmar a supremacia da Constituição." Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 96 a 138. Vol. II. 2004. p. 235

²² Ver. Curso de Direito Tributário, 2003. p 101/102

Acerca da aplicação do art. 110 do CTN, transcrevemos trecho do voto do Ministro Celso de Mello, quando da análise, pelo STF, do RE 346.084-6²³ onde se discutira a constitucionalização superveniente do § 3º da Lei nº 9.718/1998:

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, "faz prevalecer o império do Direito Privado Civil ou Comercial ... " (ALIOMAR BALEEIRO in "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11 ed., 1999, Forense), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários não pode recusar a definição que, aos institutos, e dada pelo direito privado, sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal, consoante adverte o magistério da doutrina

O trecho acima não deixa dúvidas acerca da respeitabilidade que o legislador ordinário há de ter em relação aos conceitos já definidos no Direito Privado. A leitura preliminar da Ementa deste mesmo Recurso Extraordinário, contudo, pode gerar dúvidas no seguinte trecho²⁴:

TRIBUTÁRIO. INSTITUTOS, EXPRESSÕES E VOCÁBULOS. – SENTIDO. A norma pedagógica do art. 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas do direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

A aparente contradição reside no fato de que o trecho reproduzido do voto do Ministro Celso de Mello enfatiza a observância dos conceitos estabelecidos pelo Direito Privado, privilegiando o formalismo. Na redação da Ementa, contudo, foi mencionada a observância do princípio da realidade, sobrepondo-se à forma.

A adequada interpretação, no caso, seria a de que o legislador tributário deve sempre observar os conceitos estabelecidos pelo direito privado. Sem ultrapassar esse limite, contudo, deve sempre buscar identificar qual a realidade demonstrada pelo evento ocorrido, de modo a encaixá-lo nos institutos, conceitos e formas do Direito Privado.

²³ STF, Plenário, RE 346.084-6 – Paraná. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 02/09/06. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096> Em 22.05.2012

²⁴ STF, Plenário, RE 346.084-6 – Paraná. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 02/09/06. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096> Em 22.05.2012

Para esclarecer que a interpretação fundada na realidade econômica não é conflitante com o disposto pelo art. 110 do CTN, cite-se, como exemplo, o debate ainda pendente de apreciação final pelo STF, relativo à definição da abrangência do termo faturamento para as instituições financeiras.

O centro da discussão, nesse caso, não é redefinir o conceito de faturamento, mas sim, entender qual a extensão deste. Busca-se identificar, diante da realidade econômica da atividade desenvolvida pela instituição, se o termo “faturamento” pode ser entendido, dentro dos conceitos do Direito Privado e comercial, como o resultado do exercício de seu objeto social.

Nesse sentido, transcrevemos o seguinte trecho do voto do Ministro Cezar Peluso, em acórdão proferido em Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 400.479-8:

Seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominadas prêmios, o certo é que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, Parágrafo 1º da Lei nº 9.718/1998 dada pelo plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Comentando ainda o mesmo julgado, que tratou especificamente do caso relativo à formação da base de cálculo do PIS e da COFINS de sociedade seguradora, o Informativo nº 556 do STF²⁵ trouxe o seguinte:

PIS/COFINS: Base de cálculo e seguradoras... O Tribunal iniciou julgamento de embargos de declaração em agravo regimental em recurso extraordinário, afetado ao Pleno pela 2ª Turma, em que seguradora sustenta que as receitas de prêmios não integram a base de cálculo da COFINS, porquanto o contrato de seguro não envolve venda de mercadorias ou prestação de serviços... O Min. Cezar Peluso afirmou que o Tribunal estaria sendo instado a definir, de uma vez por todas, o que seria a noção de faturamento constante do art. 195, I, da CF, na redação que precedeu a EC 20/98. Asseverou que a palavra faturamento teria um conceito histórico e, demonstrando o confronto entre a teoria que entende faturamento como sinônimo de receita de venda de bens e serviços daquela que o considera resultado das atividades empresariais, reputou a segunda mais conforme ao sentido jurídico-constitucional e à realidade da moderna vida empresarial. [...] Saliu que a palavra faturamento nunca teve no contexto da Constituição Federal o significado de vendas correspondentes à emissão de faturas, e que a adoção de faturamento do corpo constitucional não se reduziria a essa definição antiquada e em franco desuso de vendas acompanhadas de faturas. Para o relator, traçando um panorama diacrônico

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo 566. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo556.htm>. Em 22.05.2012

da conotação do termo faturamento, ter-se-ia que, assim como houera superação do seu conceito como receita decorrente de vendas mercantis formalizadas mediante fatura em favor daquele outro que o toma no sentido de receita advinda de operações de vendas de mercadorias e serviços, seria necessário atualizar essa definição à luz das práticas atuais e empresariais, considerada a multiplicidade das atividades que ora compreenderia. [...] Afirmou que a natureza ou finalidade específica de cada atividade empresarial que se considere seria indissociável da idéia jurídica tributária de **faturamento enquanto representação pecuniária do seu produto** e que, por isso, **seria preciso cotejar a modalidade da receita auferida com o tipo de empresa que a produz para se determinar se aquela integraria o faturamento desta por conta da correlação com seus objetos sociais.** Assim, extirpando-se a menção às atividades acessórias, bem como o falso pressuposto de que a atividade empresarial só poderia ter por objeto a venda de mercadorias ou prestação de serviços, ter-se-ia a correta compreensão de faturamento, ou seja, não só as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços, que seria exatamente o conceito restrito de faturamento, mas também aquelas que, não decorrendo disso, proviriam de outras atividades que integrassem o objeto social da empresa. [...] O que se estaria a esclarecer seria apenas a submissão de determinadas receitas, independentemente do setor de atuação empresarial, a um conceito bastante claro de faturamento, sem retroceder à inconstitucional ampliação da base de cálculo promovida pela Lei 9.718/98. [...] O erro estaria em supor que faturamento se comporia somente de receitas oriundas de venda de mercadorias ou prestação de serviços. Entendeu que, ainda que bancos ou seguradoras não vendam mercadorias, nem sua atividade principal configure serviços, a incidência das contribuições sobre o respectivo faturamento, consistente em receitas de intermediação financeira e de prêmios de seguro, seria de rigor, porque integrantes do conjunto dos negócios ou operações desenvolvidas por essas empresas no desempenho de suas atividades econômicas peculiares. [...] Concluiu o relator que a proposta que submetia à Corte seria a de reconhecer que se devesse tributar tão-somente e de modo preciso aquilo que cada empresa auferisse em razão do exercício das atividades que lhe fossem próprias e típicas enquanto conferissem o seu propósito e a sua razão de ser. Dessa forma, escapariam à incidência do tributo as chamadas receitas não operacionais em geral, as receitas financeiras atípicas e outras do mesmo gênero, desde que, não constituíssem elemento principal da atividade. Não fugiriam à noção de faturamento, pois, as receitas tipicamente empresariais colhidas por bancos, seguradoras e demais empresas, que, pela peculiaridade do ramo de atuação, não se devotassem, contratual e estritamente, à venda de mercadorias ou à prestação de serviço. Salientou, por fim, não ser necessário desenvolver um rol exaustivo que correlacionasse todas as espécies possíveis de receitas aos variados tipos de atividades e objetos sociais e empresariais, bastando que se estabelecesse, com segurança, o critério jurídico, afirmando-se a tese de que a expressão faturamento corresponderia à soma das receitas oriundas das atividades empresariais típicas. Esta grandeza compreenderia, além das receitas de venda de mercadorias e serviços, as receitas decorrentes do exercício efetivo do objeto social da empresa, independentemente do seu ramo de atividade, sendo que tudo o que desbordasse dessa definição específica não poderia ser tributado. Após, pediu vista dos autos o Min. Marco Aurélio. (grifo nosso)

Verifica-se, pois, que a aplicação do art. 110 do CTN não afasta outros critérios interpretativos e, por isso mesmo, não delimita a interpretação para fins tributários ao que estiver descrito como instituto do Direito Privado. Em verdade,

admite que se utilize da avaliação a partir da realidade econômica na identificação do conceito do Direito Privado que cabe àquele fato.

Trata-se, portanto, da compatibilização da interpretação tributária baseada na realidade econômica com a letra do art. 110 do CTN, reconhecendo-se a dinâmica e as mudanças do mercado nas transações praticadas. Passamos a expor, assim, sobre o modelo de interpretação baseado na realidade econômica enquanto suporte para a verificação da realidade tributável e conseqüente alcance da hipótese de incidência.

5.3 Análise econômica na interpretação pelo direito tributário

A interpretação do Direito Tributário, conforme sustenta Ricardo Lobo Torres²⁶, decorre da jurisprudência dos conceitos, da jurisprudência dos interesses e da jurisprudência dos valores.

A jurisprudência dos conceitos está relacionada com a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses acabou por se tornar conhecida como sendo aquela fundada na interpretação econômica do fato gerador. Por fim, a jurisprudência dos valores atrelou a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e à justiça.

Como se pode depreender da breve definição posta acima, a jurisprudência dos conceitos está baseada na idéia de que todos os conceitos são capazes de expressar integralmente a realidade. Trata-se de interpretação muito próxima da sistemática ou lógico-sistemática.

Aplicando-se a teoria da jurisprudência dos conceitos para os fins tributários, temos que, dada sua formalidade, pressupõe a sobreposição do Direito Civil ante o Direito Tributário. Como é de se esperar, funda-se na legalidade estrita e na superioridade do legislador.

A interpretação baseada na jurisprudência dos interesses se suporta na consideração econômica do fato gerador ou, como comumente mencionada, na “interpretação econômica”. Trata-se de metodologia de interpretação totalmente

²⁶ Ver. Temas de interpretação do direito tributário, 2003. p. 262

desvinculada de conceitos, a qual tem em sua base a completa autonomia do Direito Tributário face ao Direito Privado.

Finalmente, tem-se a jurisprudência dos valores. As duas primeiras correntes estão vinculadas a posições positivistas ou sociológicas. A jurisprudência dos conceitos acabou por abandonar a análise da situação econômica e social ao admitir que a letra da lei é suficiente para captar inteiramente a realidade. Já a jurisprudência dos interesses caminha no limite divisório entre a racionalidade aplicada à matéria tributária e o seu uso como ferramenta para justificar as condutas do fisco em busca de arrecadação. Nesse cenário, a jurisprudência dos valores busca reaproximar a ética e o Direito. Trata-se de uma linha de interpretação do Direito Tributário com foco na ponderação do princípio da capacidade contributiva vinculado ao ideal de justiça, bem como a aplicação do princípio da legalidade atrelado à segurança da regra jurídica.

No campo do Direito Tributário, o positivismo normativista fornece elementos para a defesa da tese de que a elisão, por exemplo, seria sempre válida se suportada em instrumentos jurídicos também válidos.

A corrente do positivismo sociológico, amparada pela análise do reflexo econômico do fato gerador, caminha na direção oposta e defende a ilicitude da elisão quando for verificado abuso de forma jurídica pelo contribuinte. Essa tem sido a teoria interpretativa mais admitida no cenário nacional, especialmente após a introdução do Parágrafo único ao art. 116 do CTN:

Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A jurisprudência de valores admite uma análise do planejamento fiscal como mecanismo para redução da carga tributária. No entanto, sustenta que não pode haver o abuso de direito. Desta forma, somente quando houver um planejamento fiscal inconsistente – assim entendido aquele amparado no abuso de direito – é que aqueles atos poderiam ser objeto de questionamento.²⁷

²⁷ Essa linha de entendimento – ilicitude da prática apenas quando diante do abuso de direito - é comumente verificada nas manifestações de Marco Aurélio Greco e Hermes Marcelo Huck. Veja-se, respectivamente, as obras: Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária. Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. 1997, p.141.

Não se nega a liberdade que o contribuinte tem para estruturar seus negócios da melhor forma possível. Tal prerrogativa decorre de garantia constitucional e, por isso mesmo, é legítima. Contudo, assim como o poder estatal arrecadatório se limita na capacidade contributiva e na liberdade do contribuinte, a atuação deste tem como limites o princípio da estrita legalidade e da solidariedade²⁸.

A análise desses atos praticados pelos contribuintes vem sendo feita de forma a verificar o fato que efetivamente ocorreu. Diante desse fato, o posicionamento jurisprudencial – especialmente na esfera administrativa – tem acrescido à análise não apenas o enquadramento do fato num determinado dispositivo legal. O que vem ocorrendo é a atribuição de maior relevo à realidade operacional e econômica do contribuinte e ao suporte fático das operações praticadas.

Com isso, a liberdade do contribuinte deve se fundamentar em outros elementos que não sejam exclusivamente a redução da carga tributária, sob pena de ser entendido que houve violação ao princípio da solidariedade. O efeito tributário positivo, buscado pelo contribuinte, não é visto como prática vedada, exceto se ficar demonstrada que a redução fiscal foi a única razão que justificou o ato praticado.

A questão fica ainda mais delicada quando consideramos o grande volume de termos e expressões utilizados no ordenamento pátrio. A alteração de uma premissa na interpretação de atos praticados pode levar a conclusões e efeitos tributários diferentes.

Tome-se, como exemplo, os conceitos simulação e dissimulação, assim como o significado dos termos elisão e evasão fiscal.

Na simulação e na dissimulação, verificamos atos onde há falsa declaração de vontade, sendo clara a contradição entre a aparência formal e o objetivo vislumbrado através daquele ato jurídico. Na simulação, o comportamento corresponderá a uma inverdade (demonstração de um fato que não se concretizou num negócio jurídico ou jamais existiu). Já a dissimulação é a ocultação do fato efetivamente ocorrido através da cobertura de um outro negócio jurídico (o fato aparente serve apenas para ocultar o fato real).

²⁸ No Direito Tributário, pode-se dizer que o princípio da solidariedade justifica é reafirmado no princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF/88. Ao estabelecer que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, indiretamente está se dizendo em função da solidariedade em busca do bem comum, o pagamento do imposto será maior para aqueles que têm melhores condições de arcar com o imposto e menor para quem tem menor capacidade de pagar o imposto (ou não a possui).

A figura da elisão corresponde a um negócio jurídico válido e lícito, praticado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador e SEM SIMULAÇÃO. A evasão fiscal, de outro modo, corresponde a atos entendidos como ILÍCITOS, por culpa ou por dolo, praticando-se atos realizados durante ou após a ocorrência do fato gerador, com a finalidade de alterar a carga tributária.

Convém mencionar que o uso do critério temporal pode não ser o mais adequado (ou suficiente) para se definir se houve elisão ou evasão fiscal, cabendo uma análise a partir da licitude dos meios adotados. É o que comenta o Dr. André Mendes Moreira²⁹:

Entretanto, há hipóteses nas quais a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária. O caso clássico do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento é típico exemplo das falhas existentes ao empregar-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos. Ciente disso, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, como se verá a seguir. Licitude dos meios utilizados: consoante mencionado, juntamente ao aspecto temporal deve-se analisar a acordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação. Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, informadores do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador. É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos. Conforme o *International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*: Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. [...]. Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.” Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos. É clara a associação da *tax evasion* à sonegação (ocultação de renda tributável ou de transações realizadas) e fraude (redução da quantia devida por meios fraudulentos), enquanto *tax avoidance* refere-se à utilização de meios legítimos – aproveitando-se inclusive de lacunas na lei – para alcance da economia de tributos. Denota-se do exposto que é a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática ilícita (evasão fiscal).

²⁹ Ver. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Vol. 21, mar.-abr. 2003, p. 11-17

Para fins da análise dos atos praticados pelos contribuintes, deve ser observado, também, o que diz o art. 108 do CTN³⁰, acerca do uso da analogia. O texto da legislação complementar não veda o uso da analogia, apenas limitando a liberdade do intérprete para que a aplique nos casos de lacunas e sem que se utilize da mesma para a exigência de tributos não previstos em lei.

Um raciocínio possível é o de que se ao fisco é vedado o uso da analogia para a exigência de tributo, da mesma forma o contribuinte não poderia valer-se de lacunas ou omissões do legislador para buscar a redução da carga tributária. Por isso, o planejamento tributário, para ser admitido, deve se pautar em alternativas legais e não em meras lacunas da lei.

Ressaltamos que o tema relativo ao uso da analogia para interpretação no Direito Tributário é polêmico e, por não constituir o objeto essencial deste estudo, não será nele pormenorizado. Entretanto, entendemos que a interpretação econômica se aproxima mais da análise sistemática e teleológica, mostrando-se sempre necessária para que se identifique qual o fato verdadeiramente ocorreu. A interpretação econômica é, de certo modo, uma forma de interpretação extensiva que não representa ofensa à estrita legalidade. Trata-se de um processo de integração do fato ao mundo jurídico.

5.4 Supremacia constitucional e limites à tributação

Outro ponto a ser abordado diante na análise e interpretação de fatos pelo Direito Tributário diz respeito à observância da supremacia constitucional, pressuposto reafirmado pelo art. 110 do CTN e já tratado no tópico 5.2 deste estudo.

De acordo com esse princípio, a norma constitucional deve ser considerada como elemento essencial na interpretação das normas infraconstitucionais, em qualquer área do Direito. A observância aos princípios inseridos na Constituição

³⁰ Ver. Código Tributário Nacional: art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

constitui a garantia dada ao contribuinte frente ao Estado que tem, em regra, o interesse voltado para a maior arrecadação possível.

Por isso mesmo é que o legislador ordinário não está totalmente livre para desenvolver um conceito tributário de renda ou estabelecer, sem amparo na Constituição, os elementos necessários à determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda. Aliás, diante da supremacia da Constituição pode-se dizer que o art. 110 do CTN seria até mesmo dispensável, trazendo uma regra de cunho mais orientador, explicitante.

Veja-se, nesse sentido, a seguinte ementa extraída de julgado do Superior Tribunal de Justiça – STJ:³¹

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ARTIGO DE LEI. REPRODUÇÃO DO PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DA CARTA MAGNA. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME. COMPETÊNCIA DO COLENDO STF. [...]. [...]. 2. O art. 110 do CTN deve ser analisado à luz de matéria constitucional, por ser mera explicitação do princípio da supremacia da CF/1988, tornando inviável, por conseqüência, a análise da violação do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 6.099/74. [...]

Também no sentido de que o art. 110 do CTN serve para mera explicitação do princípio da supremacia constitucional, veja-se o seguinte julgado:³²

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE TV POR ASSINATURA. ACÓRDÃO FUNDADO EM DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF. ART. 110 DO CTN. MERA REPRODUÇÃO DO PRINCÍPIO DA SUPREMACIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME POR ESTA CORTE.[...] 2. A apontada violação ao art. 110 do CTN não pode ser analisada em sede de recurso especial, uma vez que tal dispositivo, sendo mera explicitação do princípio da supremacia da Carta Magna, possui nítida carga constitucional. Precedente da Turma.
3. Recurso especial não conhecido

Trata-se de limitação ao poder de tributar, uma vez que as garantias do contribuinte não podem ficar apenas nas mãos do legislador ordinário. O interesse do Estado em arrecadar acaba por interferir na elaboração da lei e, não raro, são produzidos textos legais conflitantes com os princípios fundamentais do Direito Tributário.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1040878 SC 2008/0059380-0. Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES. DJe 12/02/2010

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 534073 PR 2003/0033901-0. Relator Ministro CASTRO MEIRA. DJ 25.05.2006 p. 208

Diante da origem legislativa brasileira, pautada pela codificação legal, a escolha do constituinte foi por tentar trazer todas as regras e princípios aplicáveis no campo da tributação para o texto da Constituição. Sistemáticamente, a Constituição tratou do Direito Tributário em grupos distintos: relativos à repartição de competências entre União, Estados e Municípios; relacionados com os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar; e o grupo relativo à repartição do produto da arrecadação fiscal. Em cada um destes grupos encontramos regramentos constitucionais. Esse conjunto de regras e princípios desenvolveu um ramo autônomo no estudo jurídico: o Direito Tributário Constitucional.

A supremacia constitucional, por sua vez, significa o reconhecimento de que a Constituição determina a ordem jurídica e que todos os atos praticados em desconformidade com a mesma devem ser invalidados. É o exposto reconhecimento de que a norma jurídica inserida na Constituição está situada acima de todas as demais normas jurídicas.

A teoria mais abrangente acerca da supremacia constitucional é no sentido de que o ordenamento jurídico representa um conjunto hierarquizado de normas, organizadas de tal forma que a norma mais importante, que serve de orientação para todas as demais, é tratada como a norma fundamental, que fornece o requisito de validade para todas as outras normas infraconstitucionais.

Nesse contexto são os comentários de Roque Antônio Carrazza³³:

As normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas, no mundo do Direito, formando o que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, a juridicidade de cada norma é haurida da juridicidade daquela que a suspende. Resulta daí, que a ordem jurídica, longe de ser um sistema de regras dispostas no mesmo patamar, é uma construção escalonada de diferentes níveis de normas jurídicas, onde a Constituição, no dizer expressivo de Hans Kelsen, “... *representa o escalão de Direito Positivo mais elevado*”. Em suma, o direito positivo caracteriza-se pela estrutura normativa escalonada, onde a Constituição possui a suprema hierarquia. É “*uma lei soberana superior*”, na hipérbole pleonástica de John Marshall. No ápice, pois, da pirâmide jurídica estão situadas as normas constitucionais. São elas que dão fundamento de validade a todas as manifestações normativas do Estado.

Em síntese, a supremacia constitucional atribui à Constituição uma posição de comando superior, que serve de referência para a estrutura normativa estatal.

³³ Ver. ICMS, 2003. p. 25

Determina a especial relevância do texto constitucional enquanto norma jurídica situada acima de todas as demais normas jurídicas produzidas pelo Estado.

Por sua vez, a definição de determinado fato como tributável, por qualquer que seja a via interpretativa adotada, deverá se ater aos limites constitucionalmente estabelecidos ao poder de tributar, regulando a atuação do legislador ordinário.

5.5 Conclusões preliminares

Buscando tornar as demonstrações contábeis mais padronizadas, teve início, mundo afora, um longo movimento relacionado com a modernização dos relatórios de informações financeiras.

Este processo de modernização também foi absorvido pelo Brasil, culminando na Lei nº 11.638/2007, que absorveu critérios das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (ou *International Financial Reporting Standards* – IFRS).

No processo de convergência, contudo, verificou-se que o sistema contábil brasileiro foi estruturado com base em normas, enquanto o modelo do IFRS se orienta por princípios.

Isso levou à necessária mudança na análise dos fatos passíveis de registro contábil, prestigiando a análise da substância econômica em relação à forma da qual o ato se revestiu.

O registro contábil de fatos analisados a partir de sua essência econômica alterou as informações pertinentes a receitas e despesas e alterou, como consequência, a apresentação do lucro líquido das empresas.

Tendo em vista que as apurações fiscais têm início na escrituração contábil do contribuinte, a adoção do IFRS trouxe reflexões imediatas acerca de seus reflexos na arrecadação.

Dado o desconhecimento do real impacto que a adoção dos padrões internacionais poderia trazer na arrecadação, o legislador tributário julgou por bem instituir o Regime Tributário de Transição – RTT, através da Lei nº 11.941/2009.

Com a introdução do RTT, a origem contábil considerada para fins fiscais estava pautada nos mesmos critérios vigentes até a edição da Lei nº 11.638/2007, ou seja, privilegiando a forma em detrimento da essência econômica.

Este posicionamento se mostra incoerente com a postura adotada pelo próprio fisco, em especial pelas autoridades julgadoras administrativas, que vêm buscando aplicar justamente a essência sobre a forma, para identificar os fatos passíveis de tributação.

Diante disso, coube questionar se as apurações fiscais iniciadas a partir de registros contábeis que consideraram a essência econômica serviriam como ponto de partida para a formação base de cálculo tributável, ou se tal prática estaria prejudicada pela Constituição Federal de 1988 e Código Tributário Nacional, diante dos princípios, limites e conceitos aplicáveis ao Direito Tributário, especialmente quanto ao imposto sobre a renda.

Buscando verificar a ocorrência de eventuais conflitos, foi avaliada a integração do Direito Tributário com outros ramos do Direito e do conhecimento, inclusive econômico e contábil.

A avaliação dos eventos a partir de sua essência econômica foi, então, primeiramente confrontada com a questão do abandono dos institutos do Direito Privado, comumente utilizados pelo legislador tributário. Avaliou-se o cabimento da análise da evolução patrimonial a partir da perspectiva econômica.

Tendo em vista que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda está centrada na aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, tem-se que, em princípio, é possível admitir a análise da evolução patrimonial sob a perspectiva econômica.

Ainda assim, foi necessário avaliar se o legislador complementar restringiu a hipótese de acréscimo patrimonial ao seu sentido jurídico ou se admitiu sua interpretação desvinculada de tal rigor, valendo-se da essência econômica.

Para tanto foram examinados os arts. 109 e 110 do CTN, fonte inicial daqueles que sustentam a verificação do acréscimo patrimonial em estrita observância aos institutos do Direito Privado.

Conclui-se que os princípios do Direito Privado servem para pesquisa da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas. Contudo, não podem definir os efeitos tributários decorrentes. Não se trata de alterar a interpretação dada ao instituto do Direito Privado, mas sim compreender qual instituto de Direito Privado o fato registrável representa.

Os arts. 109 e 110 do CTN procuraram evitar a distorção de institutos pelo particular e a inobservância da supremacia constitucional. De outro modo, não

significaram impeditivos para a análise a partir da essência econômica, desde que respeitados os limites constitucionais ao poder de tributar.

A admissão da análise dos fatos a partir de sua essência econômica ganhou corpo a partir da introdução do Parágrafo único ao art. 116 do CTN, tratado por alguns como norma geral antielisiva.

Para os que admitem a aplicabilidade daquele dispositivo antes de eventual regulamentação, trata-se de analisar os fatos com vistas a evitar o abuso de direito ou a própria simulação. A ocorrência destes dois institutos, porém, está suportada, justamente, na realidade econômica da operação avaliada.

Entende-se a interpretação econômica, nesse sentido, como uma forma de interpretação extensiva. Deste modo, não há ofensa ao princípio da estrita legalidade, mas sim a busca da integração de determinado fato ao mundo jurídico.

6 PRINCÍPIOS NOS SISTEMAS JURÍDICOS *CODE LAW*

Como se pode imaginar, a contabilidade é diretamente influenciada pela estrutura social, cultural, política e econômica, onde a mesma se aplica e se desenvolve. Essa variedade de influências preocupa em como deve ser feita implementação do IFRS, posto que esta sistemática se embasa nos conceitos da comunidade que utilizará as informações.

Dentre estes fatores externos que influenciam a contabilidade, o que mais tende a repercutir é o sistema jurídico. Este, pode-se dizer, representa o ponto mais crítico num processo de convergência.

As diferentes estruturas legais acabam por permitir abordagens diversas, conforme a origem do sistema jurídico no qual se esteja trabalhando. No processo de convergência brasileiro, fica clara a problemática decorrente do fato de que o processo de desenvolvimento do raciocínio jurídico aqui é totalmente diferente daquele onde foram originadas as normas internacionais de contabilidade.

Na ótica do IASB, a contabilidade é baseada em princípios, contraposta à abordagem baseada em regras. No modelo baseado em princípios há um grande espaço para julgamentos de valor, enquanto no modelo baseado em regras é sempre tendente ao máximo detalhamento das mesmas, de modo a prever todas as hipóteses possíveis e passíveis de regulamentação.

Por óbvio, na amplitude que o raciocínio baseado em princípios admite, o denominado *framework* (estrutura básica conceitual para elaboração de demonstrações financeiras baseadas no IFRS) se mostra de suma importância, auxiliando no direcionamento e interpretação de todos os princípios aplicáveis na elaboração dos relatórios financeiros.

Os sistemas jurídicos baseados no direito consuetudinário (*common law*) verificados nos países de origem anglo-saxônica, tendem a ser mais maleáveis para a admissão do modelo baseado em princípios se comparados com os países onde o ordenamento se baseia no direito codificado (*code law*), de origem romana.

Isto se explica na medida em que os países de *common law* baseiam suas orientações jurídicas em princípios, tornando-as mais flexíveis e adaptáveis às dinâmicas alterações de mercado. Essa forma de pensar o ordenamento acaba por tornar a aceitabilidade do IFRS, também baseado em princípios, bem mais natural.

O caso dos Estados Unidos, contudo, comporta uma abordagem um pouco diferente. Aquele país, embora oriundo de colonização britânica, acabou por desenvolver um ambiente legal mais baseado em regras. Isto porque, tendo em vista o ambiente propício à grande ocorrência de litígios, a tendência foi buscar o máximo detalhamento das regras e, por isso, abandonar a flexibilidade interpretativa.

Justamente por contar com um cenário bastante favorável à ocorrência de litígios, o espaço deixado por uma contabilidade baseada em princípios tende a trazer grande preocupação. Não obstante, admite-se que a abordagem baseada em princípios, dada sua flexibilidade, tende a ser mais eficaz na busca da verdade. A contabilidade baseada em regras seria de tal forma complexa que acabaria por obscurecer a informação que se pretende entregar ao leitor.

De fato, se determinada conduta está prescrita em regras, é da natureza humana procurar encontrar interpretações ou “desvios” que permitam dizer que aquela regra não é aplicável a determinada situação. Quando estamos diante de princípios, contudo, a abrangência da regra é bem maior e, como consequência, identificar desvios ou justificativas para não aplicá-los se torna bem mais difícil.

Além disso, o número de normas e diretrizes necessárias para cobrir todas as hipóteses de ocorrência tende a ser tão elevado que até mesmo sua apreensão fica dificultada pelo leitor, sucedendo mais facilmente ao erro.

No Brasil, o sistema jurídico codificado, onde prevalece a forma jurídica sobre a essência econômica e a predominância do controle legal na elaboração das normas, tende a dificultar a adoção do modelo contábil baseado em princípios.

É justamente aí que reside, a nosso ver, a origem das preocupações que levaram a RFB a editar o Regime Tributário de Transição. Certamente, temerosos da abrangência dos conceitos deliberadamente vagos, presentes na estrutura conceitual do IFRS, e influenciados por nossa origem romana, as autoridades fiscais buscaram se manter em território já conhecido, detalhadamente regulado até a edição da Lei nº 11.638/2007.

Uma das grandes diferenças entre o modelo anglo-saxônico e o romano também diz respeito à terminologia. Enquanto no Brasil são adotados conceitos quase que imutáveis, os princípios aplicáveis ao IFRS procuram utilizar termos que trazem maior qualidade na informação.

O que se costuma chamar de “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”, construído no modelo legal romano, representa nada mais que um conjunto de

normas para elaboração das demonstrações contábeis. A mesma terminologia, na visão anglo-saxônica, deverá representar o conjunto de conceitos básicos que podem auxiliar no desenvolvimento do processo de geração de informações válidas e úteis aos usuários.

A estrutura conceitual (*framework*) do IASB, adotada no Brasil a partir da Lei nº 11.638/2007, importou a concepção anglo-saxônica que está se mostrando mais relevante em todo o mundo. No modelo brasileiro, o princípio advindo do modelo anglo-saxônico, determinando o registro dos atos com base na sua essência econômica em sobreposição à forma, já era verificada na seara contábil e vem se mostrando recorrente também nos posicionamentos dos julgadores administrativos tributários. É o que demonstramos a seguir.

7 A ESSÊNCIA SOBRE A FORMA COMO ELEMENTO DE CONEXÃO

No centro do debate está a compreensão dos reflexos decorrentes das mudanças da Lei nº 11.638/2007 para fins da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, considerando os princípios estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional – CTN e a atual jurisprudência administrativa.

Cabe reiterar que a adoção do IFRS visou tornar as demonstrações contábeis integradas a um panorama internacional de prestação de informações. Por sua vez, um dos princípios essenciais na convergência das normas contábeis brasileiras para as internacionais está na maior aplicação da subjetividade na interpretação dos fatos registráveis. O resultado é a busca do registro contábil e conseqüentes efeitos a partir do conhecimento da essência econômica sobre a forma jurídica da qual se revestiu o ato.

Este tema, contudo, antes de ser uma barreira para a correlação entre a Contabilidade e o Direito Tributário brasileiro é, em verdade, um elemento de conectividade entre as duas áreas do conhecimento. Vê-se que, há algum tempo, basicamente desde que se iniciaram debates mais longos acerca da aplicação de normas antielisivas no Brasil, é forte a tendência de se buscar a intenção negocial para validação do ato jurídico e conhecer seus efeitos. E a aplicação deste princípio tem encontrado apoio em grande parte da doutrina e na jurisprudência.

Diante disso, torna-se relevante avaliar o acolhimento do princípio da essência sobre a forma na Contabilidade e no Direito Tributário. O objetivo, aqui, é identificar um ponto de convergência entre as duas áreas e, a partir daí, traçar um possível caminho de interpretação das controvérsias surgidas no Direito Tributário em decorrência da aplicação do IFRS.

7.1 A essência econômica sobre a forma jurídica na contabilidade

Formalmente, desde o Código Comercial Brasileiro de 1850, tem-se a obrigatoriedade de formular um balanço geral anual, contendo dados precisos sobre os bens, direitos e obrigações da entidade. Cite-se, também, o Decreto nº 434/1891,

o qual se referia a balanço, embora não contivesse normas relativas à estimativa de valores ou respectivas inscrições em ativos ou passivos. Já o Decreto nº 2.627/1940 disciplinou a elaboração do balanço geral ao fim de cada exercício social. Posteriormente, coube à Lei nº 6.404/1976 tratar de forma detalhada o tema relativo à escrituração das sociedades.

Em síntese e preliminar de conclusão, tem-se que desde os tempos das expansões comerciais até hoje, o ato de registrar numericamente os dados buscou o conhecimento da real grandeza patrimonial, sempre o mais próximo possível da realidade.

No âmbito internacional, interessa avaliar a origem da padronização das normas de contabilidade, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis Internacionais (International Accounting Standards Committee – IASC), em 1973. À época da criação do IASC, grande parte dos países envolvidos faziam parte do *Common Law System*: Austrália, Canadá, Estados Unidos e Reino Unido / Irlanda. Em decorrência, as normas internacionais sofreram forte influência do referido sistema, trazendo maior flexibilidade de interpretação, uma vez que são normas essencialmente baseadas em princípios, nas quais prevalece a essência sob a forma.

Ao longo da cronologia do IFRS, é possível identificar o surgimento das dificuldades de implementação dessas normas em virtude de aparente conflito *Common Law* e *Civil Law*, em países que adotam tal sistema como Brasil, França, Alemanha, Espanha e Itália.

Embora a legislação brasileira tenha se baseado na *Civil Law*, privilegiando o formalismo habitual em face da *mens legis*, a intenção de buscar a realidade patrimonial independentemente da forma sempre foi o norte da legislação societária. Tanto assim que o art. 135 do Decreto Lei nº 2.627/1940 já previa que “o balanço deverá exprimir, com clareza, situação real da sociedade ...”

A questão da prevalência da essência sobre a forma não é, de fato, novidade em matéria contábil. Veja-se, como exemplo, o que dispunha a Deliberação CVM nº 29, de 5 de fevereiro de 1986:

Para a consecução desse objetivo da Contabilidade, e dentro principalmente do contexto companhia aberta/usuário externo, dois pontos importantíssimos se destacam: [...] 2º - A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica.

Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, **segundo**, se for necessário para tanto, **a essência ao invés da forma**. Por exemplo, a empresa efetua a cessão de créditos a terceiros, mas fica contratado que a cedente poderá vir a ressarcir a cessionária pelas perdas decorrentes de eventuais não pagamentos por parte dos devedores. Ora, juridicamente não há ainda dívida alguma na cedente, mas ela deverá atentar para a essência do fato e registrar a provisão para atentar a tais possíveis desembolsos. Ou, ainda, uma empresa vende um ativo, mas assume o compromisso de recomprá-lo por um valor já determinado em certa data. **Essa formalidade deve ensejar a contabilização de uma operação de financiamento (essência) e não de compra e venda (forma)**. Noutro exemplo, 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. **Essas características de evidenciação ou de divulgação (disclosure) e de prevalência da essência sobre a forma cada vez mais se firmam como próprias da Contabilidade, dados seus objetivos específicos.**(grifo nosso)

Também para demonstrar que a prevalência da essência sobre a forma já é matéria conhecida da contabilidade, destaca-se o Ofício Circular CVM / SNC / SUSEP nº 1, de 25 de fevereiro de 2005, que em determinado ponto dispõe:

Primazia da Essência sobre a Forma

35. **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. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta com base na sua forma legal ou documentos formais. 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).” (grifo nosso)

Há muito, os doutrinadores brasileiros já buscavam a aplicação da essência sobre a forma na Contabilidade. Destaque-se, sobre o tema, os seguintes comentários de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke³⁴:

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.

³⁴ Ver. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. p. 50

É imperioso deixar claro, portanto, que o conceito de prevalência do efeito econômico sob a forma jurídica não é uma inovação trazida pela Lei nº 11.638/2007 para fins contábeis. A integração com o modelo internacional, baseado em princípios, apenas evidencia a necessidade de análise subjetiva das normas aplicadas. Tais princípios devem ser interpretados e cuidadosamente aplicados em cada análise e demonstração financeira realizada.

7.2 A essência econômica sobre a forma jurídica no Direito Tributário

No que diz respeito às questões tributárias, a aplicação do princípio da essência sobre a forma passou a merecer maior atenção a partir da edição da Lei Complementar nº 104, de 10 janeiro de 2001. Referida norma, entre outras disposições, inseriu o Parágrafo Único ao art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo texto é o seguinte:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhes são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. **Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (grifo nosso)

Na exposição de motivos que acompanhou o Projeto resultante na Lei Complementar nº 104/2001, ficam claros os objetivos da inserção daquela norma:

A inclusão do parágrafo único ao Art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.

A norma em destaque tem sido considerada por alguns como norma geral antielisiva, uma vez que confere a seus aplicadores o direito de desconsiderarem a forma utilizada para a realização de determinado negócio jurídico, se demonstrado

que essa forma utilizada implica em fraude à lei tributária como meio de se obter vantagens fiscais. Marco Aurélio Greco sustenta tal posição³⁵:

Creio que o dispositivo põe em pauta o debate sobre estarem, ou não, abrangidas, em especial, três figuras: o abuso de direito, a fraude à lei (que não pode ser confundida com a fraude de caráter penal) e o negócio indireto. [...] Das três figuras, **a fraude à lei é a que mais nitidamente encontra previsão no dispositivo pois, por definição, em sua formulação clássica, o agente utiliza uma previsão legal existente que funciona como cobertura para sua ação, quando, na realidade, seu objetivo é contornar a aplicação de uma norma de caráter imperativo** (admitindo-se, para fins de análise, que a norma tributária tenha esta característica).” (grifo nosso)

A figura da fraude à lei tributária, acima mencionada, diverge da fraude tributária descrita no artigo 149, VII do CTN³⁶. Esta representa grave ofensa às obrigações tributárias, enquanto a fraude à lei tributária, da forma acima exposta, constitui procedimento para evitar o fato gerador do tributo.

Também é conveniente mencionar que o dispositivo acrescentado ao art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001 não buscou tratar de simulação, mas sim, da dissimulação, que busca ocultar, disfarçar o ato realmente pretendido, de forma artificiosa. Ainda assim, o teste do propósito negocial tem sido entendido por alguns como uma forma mais abrangente de simulação.

O conceito de simulação do Código Civil diverge do conceito trazido pelo art. 116 do CTN. É instituto regulamentado no Direito Brasileiro e a fiscalização pode tomá-lo por base para sustentar eventuais questionamentos. Veja-se o art. 167 do Novo Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. §1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I. aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II. contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III. os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O conceito de simulação adotado pelo Código Civil é restrito, pontual. Afora as três situações elencadas nos incisos do parágrafo primeiro do artigo 167, não haveria que se falar em simulação.

³⁵ Ver. *Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN*, 2001. p. 195.

³⁶ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII- quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

Atualmente, contudo, são recorrentes as manifestações no sentido de que a simulação deve ser entendida a partir de uma compreensão mais substancial e menos formalista. Nessa linha foi o entendimento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na ementa abaixo transcrita:

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-94.771 em 11.11.2004 IRPJ E OUTRO - Ex(s): 2000
DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

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. [...] Publicado no DOU em: 28.04.2005
Relator: Caio Marcos Cândido - Redator Designado
Recorrente: PEDRO MUFFATO & CIA. (grifo nosso)

Se a operação realizada traz resultados diversos daqueles que normalmente traria, poder-se-ia falar em simulação em sentido amplo, independentemente de a operação ser enquadrada em um dos incisos do artigo 167, §1º do Código Civil em vigor. Veja-se, nesse sentido, o seguinte julgado do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – MATÉRIA DE PROVA – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, **a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos atos subjacentes.** (Ac. CSRF/01-02.107, 01.12.96)” (grifo nosso)

Este também é o entendimento admitido pelo STJ, tal como se verifica na Ementa transcrita abaixo:

RECURSO ESPECIAL Nº 946.707 - RS (2007/0092656-4)
RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE : **JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES**
ADVOGADO : CLÁUDIO MERTEN E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES : LUÍS ALBERTO SAAVEDRA E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. **SIMULAÇÃO**. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ.

1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte.
2. A empresa **Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável.**
3. **O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo.** A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987.
4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
5. Não há controvérsia quanto à legislação federal.
6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora.
7. **O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu.**
8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC).
9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF.
10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo.
11. **Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada.**

12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ).

14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.” (grifo nosso)

Nesse contexto, embora existam entendimentos diversos acerca da aplicação do instituto da simulação (alguns com interpretação mais restritiva do art. 167 do Código Civil e outros com interpretação extensiva), bem como, muito se discuta acerca da natureza do instituto previsto do art. 116 do CTN, não se pode ignorar que por todos estes caminhos o que tem sido buscado em matéria de Direito Tributário e fiscalização é avaliar a justificativa do ato quanto à sua repercussão negocial, econômica.

Ora, sendo o fato gerador decorrente de ato econômico, adequada está sua análise com base na relevância do mesmo sob este aspecto, dando-se menos relevo à sua mera formalização. Dito de outro modo, para o direito tributário o que deve ser considerado é a consequência econômica do ato, mas não a forma pela qual foi exposto. O que se deve buscar é a descoberta da real intenção das partes de modo a jungir o ato econômico com a ocorrência ou não do fato gerador da obrigação tributária.

7.3 A essência econômica sobre a forma jurídica em matéria de prova

A partir do momento em que os eventos são traduzidos para os registros contábeis, é natural que se verifiquem os correspondentes efeitos podem se apresentar com efeitos jurídicos. Por sua vez, na hipótese de ser verificado o lançamento tributário pelo fixo, deve ficar clara a correlação entre o fato imputado e as provas que o justificam.

Pode ocorrer, contudo, discordância entre a leitura feita pelo contribuinte e aquela feita pelo fiscal quanto aos mesmos registros contábeis. Cada um dos mesmos tende a interpretar o evento como melhor lhe aproveita, em defesa de sua tese. Reside aqui a valoração atribuída à prova em matéria de Direito Tributário.

Por oportuno, tem sido verificado um maior número de ocorrências nas quais os julgadores têm desconsiderado posições estritamente formalistas e admitido a comprovação do que se efetivou através de outros elementos que transpõem a mera formalidade.

De fato, originalmente era comum identificar posicionamentos favoráveis a estratégias de planejamentos tributários quando os mesmos observassem os requisitos formais, conforme o tipo de transação. Tratava-se da suposta manutenção da liberdade de contratar e de se organizar, dentro da estrita legalidade. Ainda que o objetivo final fosse tão somente a redução da carga tributária, se a negociação trouxesse aspectos formalmente válidos não poderia ser questionada pelo fisco e, se o fosse, estaria fadada ao cancelamento ainda na via administrativa.

Mais recentemente - se bem que essa tendência já tem sido verificada há cerca de dez anos - surgiram diversos posicionamentos que buscavam dar maior relevo à intenção das partes na formalização de um negócio para que fossem aplicados os tratamentos correspondentes. A busca pela substância negocial passou a fazer parte dos elementos de avaliação do fato jurídico tributário.

As provas, nessa linha, não devem representar nada diferente da verdadeira essência dos fatos. Sabendo, contudo, que os princípios contábeis admitidos até a Lei nº 11.638/2007 tendiam a demonstrar os fatos de acordo com sua mera formalização, o fisco começou a buscar informações além dos meros registros formais da contabilidade e exigir a demonstração de uma justificativa subjacente à mera redução fiscal. Foi a introdução do chamado teste de propósito negocial.

Não significa que os registros contábeis deixaram de ter peso na demonstração dos fatos. A questão é que o fisco passou a examinar os mesmos registros não apenas sob o título que lhes foi atribuído ou pelo documento que o justificou, mas também com base na negociação real que as partes pretenderam.

Também não significa que aos olhos do fisco todos os planejamentos tributários são ilícitos, mas que estamos no caminho de solidificar uma teoria segundo a qual somente será admitida a redução da carga fiscal se esta for um

resultado secundário de qualquer outro negócio ou planejamento cuja origem não tem motivação meramente fiscal.

Dada a direta relação existente entre Direito e Contabilidade, não é possível verificar a ocorrência do fato gerador do IRPJ, por exemplo, sem que se debruce na escrita contábil. Isso se deve ao fato de que a apuração da base de cálculo do IRPJ depende da aplicação de diversos procedimentos a partir do resultado extraído da contabilidade do contribuinte.

Com o advento da Lei nº 11.638/2007, foram introduzidos novos conceitos e a interpretação econômica se tornou elemento essencial para embasar o registro contábil. Ocorre que, não raro, identificam-se manifestações em defesa de planejamentos tributários a partir da legalidade da operação e da forma adotada.

É clara a contradição: para fins contábeis, busca-se a aplicação da essência econômica como direcionador do registro da operação praticada; lado outro, defende-se a observância da mera formalidade do negócio jurídico como sendo a base suficiente para sustentar eventuais planejamentos fiscais.

Os entendimentos mais recentes, contudo, extraídos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão do Ministério da Fazenda responsável pela análise de processos fiscais em segunda instância administrativa, têm sido na linha de que mesmo a documentação contábil regular pode ser relativizada enquanto elemento de prova, se na essência o ato praticado teve outra finalidade econômica. Direciona-se o foco para a qualificação atribuída aos fatos jurídicos e, com isso, também é facilitada a identificação de qual o mandamento deve ser aplicável. Nesse sentido:

CARF 1ª. Seção / 1ª. Turma da 4ª. Câmara / ACÓRDÃO 1401-00.155 em 28/01/2010 - IRPJ E OUTROS Ganho de Capital

ASSUNTO: NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, 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, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. 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.

SIMULAÇÃO A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA. No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. [...] Publicado no DOU em: 01.02.2011
 Recorrente: KLABIN S.A. Recorrida: 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO.

Ainda no sentido da análise das provas a partir da realidade econômica do contribuinte, destacamos outro julgado do CARF:

CARF 1a. Seção / 2a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 1102-00.211 em 20/05/2010
 Compensação ILL
 ASSUNTO: CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA EMENTA Tendo sido apresentada ao contribuinte o despacho decisório com todos os elementos suficientes que possibilitou o seu amplo direito de defesa, não há que se falar em nulidade.
 COMPROVAÇÃO DA COMPENSAÇÃO ATRAVÉS DA ESCRITA FISCAL - Apresentado documentação e não havendo nenhum indicio de que os documentos apresentados são inidôneos ou não traduzem a realidade fiscal e contábil da empresa é de se considerar válida a compensação. [...] Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Publicado no DOU em: 28.03.2011
 Recorrente: Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A. Recorrida: 2ª Turma/DRJ - Campinas/SP

Em suma, a interferência da adoção do processo de convergência das normas contábeis ao padrão internacional na matéria atinente ao Direito Tributário é maior do que se possa imaginar. A mudança na forma como são vistos os atos escriturados contabilmente acaba por refletir, por óbvio, na formação das provas e na visão do julgador, seja administrativo ou judicial.

7.4 Conclusões preliminares

Diante dos comentários expostos até este ponto, é possível concluir que a intenção de se conferir interpretação mais subjetiva na definição da natureza de atos ou negócios jurídicos não é novidade em nosso ordenamento. Mais que isso,

representa, em verdade, uma tendência que contribui para identificar a inteligência da norma relacionada ao ato que efetivamente se praticou.

Assim, considerando que os princípios nos quais se baseiam o IFRS estão diretamente alinhados com a interpretação baseada na essência econômica do ato ou negócio jurídico e que, essa mesma orientação vem se mostrando cada vez mais admitida em questões de Direito Tributário, tanto na jurisprudência administrativa quanto judicial, é de se entender que a essência dos atos ou negócios jurídicos reconhecidos a partir do IFRS é que deve ditar o seu correto tratamento fiscal.

Em suma, depreende-se que a aplicação dos conceitos de contabilidade internacional representam mais um elemento de comunicação com o Direito do que um distanciamento dessas áreas. Por seu turno, significa que sob esse prisma não haveria qualquer incoerência ou óbice à verificação dos fatos fiscais a partir da escrituração contábil efetivada nos moldes da Lei nº 11.638/2007.

Resta saber, contudo, se tal mudança encontra algum óbice no tocante à hipótese de incidência tributária do imposto sobre a renda. É o que se passa a comentar.

8 TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

8.1 Evolução histórica

A criação do imposto sobre a renda, no Brasil, remete-nos a uma discussão que pode se dizer remota. Antes da sua criação propriamente dita, houveram, durante o Império, algumas tentativas de tributação que se assemelhavam com o modelo apresentado em 1922. Nessa época, o país com economia quase que na totalidade agrária e extrativa, espelhou-se na Inglaterra que, após reintroduzir o imposto aumentou sua riqueza imobiliária e a expansão da indústria.

A primeira disposição sobre Imposto de Renda no Brasil foi em 1843, com a Lei nº 317, de 21 de outubro, que instituiu imposto sobre os rendimentos, no caso sobre subsídios, vencimentos e dividendos, com uma certa semelhança ao que hoje é a tributação na fonte, ainda que assim não possa ser chamada. Não perdurou mais que dois anos em razão do número reduzido de contribuintes. À época, poucas pessoas auferiam renda passíveis de serem tributadas.

Com a Guerra do Paraguai, em 1867, na busca por recursos, o governo institui o imposto pessoal, devido por todo residente nacional que tivesse moradia, arrendada ou própria, ainda que nela não morasse. Pela sua impopularidade, também foi abolido.

Em 1883, uma comissão nomeada pelo Ministro da Fazenda, Conselheiro Lafayett, objetivando rever as rendas gerais, elaborou um projeto sugerindo a criação do imposto sobre a renda. Segundo Aliomar Baleeiro:³⁷

O Visconde De Jequitinhonha (1869), o Visconde De Ouro Preto e o Barão Do Rosário (em 1879), uma comissão designada pelo Conselheiro Lafayette em 1883, e vários homens públicos e altos funcionários defenderam a conveniência do tributo nas condições do Brasil daquele tempo. Rui Barbosa, no relatório de 1891, dedica-lhe dezenas de páginas de lúcida análise e calorosa simpatia.

³⁷ Ver. Direito tributário brasileiro, 1981, p. 282.

Apenas em 1891, foram retomadas as discussões quanto à criação do imposto sobre a renda. Contudo, a Constituição daquele ano não o contemplou na discriminação das receitas.

Nos anos seguintes, vários republicanos persistiram nas tentativas para instituir o tributo. Porém, foi em decorrência da grave crise econômica enfrentada pelo Brasil, agravada pela Primeira Guerra Mundial, que se criou um imposto incidente sobre o capital – sobre os juros e os lucros. Não se pode dizer estava criado o imposto sobre a renda como o conhecemos, pois desconsiderava a capacidade produtiva do contribuinte.³⁸

Apenas em 1922 institui-se o imposto sobre a renda, disposto em um único artigo – no art. 31, da Lei do Orçamento nº 4.625, de 31 de dezembro - nos seguintes termos:

Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residentes no território do País, e inclusive, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.³⁹

Dada a complexidade e abrangência do tributo, as emendas de 1923, pela Lei nº 4.738, e a Lei nº 4.984, de 1925, exigiram adaptações para tornar a tributação mais geral e justa.

Os rendimentos foram classificados em categorias e tributados proporcionalmente. A soma dos rendimentos constituía a renda bruta, e só depois das deduções autorizadas é que incidia o imposto de forma progressiva.

8.2 O conceito de renda

Feita a breve exposição histórica acerca do imposto sobre a renda, passamos à tentativa de apresentar o que vem a ser o conceito de renda, em linha com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

O objetivo principal deste estudo é verificar se as regras introduzidas na contabilidade brasileira a partir da Lei nº 11.638/2007 se prestam para a apuração

³⁸ Ver. História do tributo no Brasil, 2005, p. 113.

³⁹ BRASIL. Receita Federal. Memória. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/default.asp> Em 24.05.2012.

da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, a partir do patrimônio apurado sob uma perspectiva econômica na interpretação dos atos registráveis.

O trabalho do legislador está em identificar os fatos que podem ser incluídos no conceito de renda. A partir daí, deve trabalhar na elaboração de regras que se prestem a determinar como se apura a base de cálculo do IRPJ (lucro real, presumido ou arbitrado) sempre que for verificada a hipótese de incidência.

Antes, contudo, de adentrar no aspecto da formação da base de cálculo do IRPJ, é necessário conhecer adequadamente o conceito de renda. Esta discussão, passa por duas vertentes de análise: uma que avalia o conceito de renda a partir da perspectiva econômica e outra a partir da teoria legalista.

Partindo da análise econômica, o conceito de renda pode ser estudado sob a ótica de duas teorias, uma renda enquanto produto outra como acréscimo patrimonial.

A renda-produto, também conhecida como renda-produto, considera como renda tudo aquilo que promova um acréscimo de riqueza nova, um produto que provenha de uma fonte durável, que possa gerar incrementos periódicos.

Pode se dizer que para essa teoria a renda deve ser produto de uma fonte produtora e que se mantenha no tempo, fornecido com periodicidade, deixando de ser produzido caso a fonte se extingue.

Por outro lado, com base na teoria da renda como acréscimo patrimonial entender-se-á por renda qualquer aumento patrimonial, dentro de um determinado período. Será renda toda diferença resultante entre o que se tinha em tempo anterior e o que se tem em tempo presente.

Dentre aqueles que avaliam a renda sob o ponto de vista econômico, Luis Eduardo Schoueri⁴⁰, comentando o posicionamento de Alcides Jorge Costa, assim escreve:

Do ponto de vista econômico, as teorias que se desenvolveram para a definição de "renda", reúnem-se em torno das correntes da renda-produto e a da renda acréscimo-patrimonial. De acordo com a teoria da renda-produto, ou teoria da fonte, considera-se a renda o fruto periódico de uma fonte permanente. Figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém, sem que pereça a árvore de onde ele provem. A "árvore" seria o capital e o "fruto", sua renda. Só caberia falar em renda no momento em que o fruto se destaca da árvore (realização). Já a teoria da renda-

⁴⁰ Ver. Controvérsias jurídico contábeis (aproximações e distanciamentos), 2010. p. 243.

acrécimo patrimonial adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Pressupõe, assim, um intervalo, consistindo a renda na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período. Neste grupo desenvolveu-se o sistema SHS (Schanz-Haig-Simons), modelo amplo de determinação da renda e da capacidade contributiva, pelo qual a renda corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, adicionado da renda imputada e dos gastos com consumo em um determinado período.

A adoção de qualquer uma das duas teorias propostas (renda-produto ou renda acréscimo patrimonial) comporta discussões, uma vez que não conseguem cobrir todas as hipóteses nas quais se vislumbre a ocorrência de renda.

Quando se trata da adoção do conceito de renda-produto, pressupõe-se a existência de uma fonte permanente de origem de recursos. Logo, um ganho eventual não poderia ser entendido como renda se adotada estritamente essa linha de pensamento porque a fonte não é perene. Nessa questão, cabe mencionar hipótese da teoria dos fluxos de riqueza - *Teoría del Flujo de Riqueza*.⁴¹

Segundo essa teoria, considera-se renda qualquer ganho, o enriquecimento obtido em determinado período de tempo, como produto de suas operações ou transações com terceiros que implique um incremento de patrimônio, sem ser relevante a natureza do ato que origina o enriquecimento (um contrato, um ato jurídico unilateral, um dispositivo legal, etc.). O alcance na renda não restringe àquela proveniente de uma fonte durável e suscetível de gerar ingressos periódicos (renda-produto), mas engloba aqueles provenientes de alienação da própria fonte produtora, da realização de atividades acidentais, de ingressos extraordinários e eventuais ou percebidos a título gratuito.

O conceito da renda-acréscimo também pode ser confrontado. Isto porque dentro do intervalo de tempo estabelecido, pode o contribuinte ter consumido todo o seu patrimônio, não gerando variação positiva ao longo do período e, com isso, parecer que não auferiu renda. A solução estaria em considerar essa teoria associada ao consumo dos bens, nomeada *Teoría del consumo más incremento patrimonial*.⁴² Dentro de uma acepção mais ampla, deve se considerar não somente o acúmulo de variação patrimonial, mas inclusive os consumos dos bens adquiridos

⁴¹ Ver. Los Actos Ilícitos en El Proceso Formativo de La Oblicacion Tributaria. In Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador, 2010, p. 276.

⁴² Ver. Los Actos Ilícitos en El Proceso Formativo de La Oblicacion Tributaria. In Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador, 2010, p. 277.

e/ou produzidos. Caso seja exercitado o direito de destruir os bens econômicos, seu valor deverá ser somado às acumulações patrimoniais.

Diante da amplitude do conceito, todo acréscimo patrimonial poderia ser entendido como renda e, assim, alcançado pelo imposto. Do mesmo modo, ainda que não ocorra o acréscimo patrimonial, poderia ser verificada a renda (admitindo-se a linha de renda-produto).

A outra linha que busca definir o conceito de renda é baseada na teoria legalista. Nessa teoria, aquilo que for definido pela lei como renda deve ser admitido pelos contribuintes. Esse entendimento já foi admitido expressamente pelo Supremo Tribunal Federal – STF, como se verifica do trecho extraído do voto do Relator, reproduzido abaixo⁴³:

Dito isso, passo a examinar o conceito de renda.

A CF atribui competência à UNIÃO para instituir imposto sobre: Art. 153 [...] [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; Observo, desde logo, que o substantivo "RENDA" está na Constituição sem qualquer adjetivação.

O CTN (L. 5.172, 25.10.1966), como lei complementar é assim recebida pela CF de 1988, no seu art. 43 [...] descreve a figura do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravasar dessa delimitação. [...] No que nos interessa, o CTN delimita o fato gerador do IR. Art. 43 – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica; I - de **renda**, assim entendido o **produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos**. [...] O CTN conceitua a renda como o "... *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*".

A partir dessa conceituação, o CTN passa a prever no artigo subsequente (art. 44), três modalidades de base de cálculo do IR: a) montante real; b) montante arbitrado; e c) montante presumido da renda ou dos proventos tributáveis. Sobre a questão específica do montante real, leio Henry Tilbery: "... b) No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o lucro real, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais) - Hodiernamente denominadas não operacionais." [...] A técnica legal para a determinação do LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é a da enumeração taxativa (a) dos elementos que compõem o LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO e (b) dos itens que devem ser, a este, adicionados e abatidos. [...] Vê-se, desde logo, que o **conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei** que adota a técnica da enumeração taxativa. Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no BALANÇO FISCAL. É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 201465. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28lei+8200%29&base=baseAcordaos>>RE 201465 / MG - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator Min. MARCO AURÉLIO - Relator p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM - Julgamento: 02/05/2002 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno

alimentação dos sócios. Insisto. Isso tudo demonstra que **o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei**. Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de "LUCRO REAL". Não tem nada de essencial ou materialista. **É um conceito legal**. Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA, como quer o MINISTRO RELATOR ao afirmar que "...desconsiderar-se, ... a inflação do período agride, ...", o conceito de renda. (VOTO, fls. 08). O conceito de RENDA, para efeitos tributários é o legal. Leio em Aliomar Baleeiro:

"O conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da **comodidade técnica de arrecadação** [...]. Está no CTN como sendo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (L. 5.172/66, art. 43, I). **Para efeitos tributário não há que se falar em um LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal**. O equívoco da sentença e do acórdão está exatamente nesse ponto. [...] O ACÓRDÃO trabalha com um conceito ontológico de LUCRO REAL - algo que está no mundo, independente de regra legal. (grifo nosso)

Muitos atribuem a Rubens Gomes de Souza a condição de patrono da teoria legalista de renda. No entanto, diversas são as manifestações da doutrina buscando demonstrar que a atribuição de tal crédito (ou descrédito) não corresponde ao real entendimento daquele jurista. A título exemplificativo daqueles que dizem não ter o autor defendido a teoria legalista de renda, transcrevemos o seguinte comentário de Hugo de Brito Machado⁴⁴:

Rubens Gomes de Sousa tem sido citado, no Brasil e no estrangeiro, como um dos expoentes da doutrina que atribui ao legislador inteira liberdade para definir o significado da palavra "renda". E em razão de sua indiscutível autoridade como conhecedor do Direito Tributário, essa doutrina chegou a influenciar decisões judiciais equivocadas, como é o caso da decisão proferida pelo antigo Tribunal Federal de Recursos na Apelação em Mandado de Segurança nº 114.287-RJ, da qual foi relator o Ministro Ilmar Galvão. Trata-se, porém, de injustiça ao notável Professor, que foi, com certeza, o maior estudioso do Direito Tributário em nosso País. [...] Mesmo nos estudos daqueles que imputam a Gomes de Sousa o denominado "conceito legalista de renda", já podemos encontrar de certa forma limites ao legislador. Antonio Manuel Gonzalez, por exemplo, depois de se reportar a conceitos de renda na Ciência Econômica, assevera: Entretanto, como diz Rubens Gomes de Sousa, 'o Direito não depende da Economia, nem de qualquer outra ciência, para se tornar obrigatório. A renda para fins tributários é determinada livremente pelo legislador, segundo a comodidade técnica da arrecadação' (citado por Sylvio Feliciano Soares, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, in Noções de Direito Tributário, LTr Editora, São Paulo, 1975, pág. 116). (GONZALEZ, 1986, p. 48).

Como se depreende do contexto no qual Gomes de Sousa manifestou-se, **a liberdade do legislador, a que ele se referiu, é apenas para escolher entre dois ou mais conceitos elaborados no âmbito da Ciência Econômica**. Por outro lado, merece consideração o fato de que, àquela

⁴⁴ Ver. O Conceito Legalista de Renda. Revista CEJ, V.13, n. 47, out./dez. 2009. Disponível em: <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewArticle/1306>

época, não se questionava a hierarquia das normas no sistema tributário.
(grifo nosso)

Em verdade, aqueles que debatem em defesa de Rubens Gomes de Souza afirmam que renda não é tudo aquilo que a lei assim definir. Renda é, outrossim, o que se enquadrar dentro do conceito econômico e que esteja inserido no contexto legal. Uma disponibilidade econômica não prevista na legislação não representa uma disponibilidade tributável.

A Constituição Federal de 1988 também não contribui para encerrar a questão. Fornece, apenas, o direcionamento para tanto. Em seu art. 153, inciso III, a CF/88 assim dispõe⁴⁵: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza”;

A própria CF/88 dá o caminho para que se busque compreender a extensão do conceito de renda no ordenamento brasileiro. Este direcionamento surge no art. 146, abaixo reproduzido⁴⁶:

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]

Essa definição coube à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 que, embora originariamente uma lei ordinária, foi recepcionada como lei complementar na CF/88. Trata-se do Código Tributário Nacional – CTN, de cujo texto transcrevemos o art. 43:⁴⁷

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

⁴⁵ BRASIL. Constituição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15.05.2012

⁴⁶ BRASIL. Constituição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15.05.2012

⁴⁷ BRASIL. Lei n. 5172.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15.05.2012

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.

Na redação do inciso I, parece evidente, ter o legislador, considerado a renda como fluxo de bens, provenientes de uma fonte produtora, que abrange tanto bens materiais como também a capacidade individual, isso é, a habilitação da pessoa de trabalhar produzir. Pode-se considerar perfeitamente atrelada ao conceito clássico de renda tributável e correspondente à “teoria da fonte”.⁴⁸

Por outro lado, o inciso II, ao dispor “proventos de qualquer natureza”, como sendo acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, permite depreender que se trata da aplicação da “teoria do acréscimo patrimonial”.

Verifica-se que o Código Tributário Nacional não se restringiu ao conceito de renda-produto ou da renda acréscimo patrimonial. Em verdade, o legislador não fez opção por uma ou outra, admitindo, isso sim, que ambas são admissíveis para a admissão da renda tributável.

Assim, pode se dizer, citando Aliomar Baleeiro, que qualificou o emprego do termo “*proventos de qualquer natureza*” como sendo uma “*fórmula ampla de que lançou mão o constituinte para evitar controvérsias sobre o conceito de renda*”, ter ficado nítido que, com o acréscimo do inciso II, no art. 43 do CTN, o legislador ordinário adquiriu autorização expressa para impor a aplicação do imposto de renda sobre a mais-valia de bens de capital.⁴⁹

Oportuno lembrar que o CTN, como lei complementar, seguindo os pressupostos constitucionais, estabelece limites para fins de discriminação de rendas, dentro dos quais o legislador ordinário pode estabelecer o fato gerador.

O legislador ordinário não pode criar critérios que levem à tributação daquilo que não se configure como sendo renda. A liberdade do legislador é relativa: a sua autonomia para determinar a base de cálculo do imposto está delimitada no conceito em que se insere a hipótese de incidência. Nesse sentido, veja-se a seguinte manifestação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda:⁵⁰

⁴⁸ Ver. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, 2008, p. 357-358

⁴⁹ Ver. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, 2008, p. 359.

⁵⁰ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / 2ª Turma da 2ª Câmara / ACÓRDÃO CSRF/9202-00.880 em 11.05.2010

IRPF. INDENIZAÇÃO. DESAPROPRIAÇÃO. UTILIDADE E/OU NECESSIDADE PÚBLICA. AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. GANHO DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, as verbas pagas à título de indenização em virtude de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, a exemplo do que ocorre com a reforma agrária, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda (ganho de capital), sobretudo por não representar acréscimo ou ganho de capital, mas tão somente recomposição de prejuízos em face de bem que já era de sua propriedade e foi transferido ao Estado, com base na vontade exclusiva deste. Recurso especial conhecido e negado.

Ainda assim, o fato de ter sido verificada renda não significa a autorização para arrecadar. Deve estar presente, também, a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou do provento para que ocorra o fato gerador do imposto.

Acerca da diferenciação entre disponibilidade jurídica e econômica da renda, vale transcrever trecho do julgamento da 2ª Turma do STJ no REsp 983.134/RS:⁵¹

4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros. 5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica).

Em verdade, a disponibilidade econômica é comumente confundida com o ingresso de recursos em caixa, o que não representa o entendimento do STJ exposto acima. Para o STJ, não necessariamente há de ter ocorrido o ingresso de recursos em caixa, mas sim, que se verifique o acréscimo patrimonial.

No tocante à disponibilidade jurídica, esta depende da possibilidade de exigir a verificação do acréscimo patrimonial (ou da disponibilidade econômica mencionada no parágrafo anterior).

É possível concluir que, sempre que se verificar a disponibilidade econômica, estar-se-á diante de uma disponibilidade jurídica. O contrário, contudo, não parece ser verdadeiro.

9 DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

Diante das considerações feitas anteriormente, temos que a determinação da base de cálculo de qualquer tributo ou contribuição deve ficar a cargo do legislador e é válida se respeita a hipótese de incidência do tributo. Sendo assim, não cabe dizer que a sistemática “x” ou “y” é a única admissível se ambas estão previstas em lei e se enquadram nos preceitos da hipótese de incidência. Dito de outra forma, ambas as sistemáticas servem para determinar a expressão de lucro tributável, sendo descabido dizer que uma é mais verdadeira, efetiva ou real que a outra.

Tomemos como ponto de partida a determinação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Para tanto, citamos o art. 44 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN)⁵²: “art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

No dispositivo acima transcrito, verificam-se três diferentes formas de apontar a base de cálculo fiscal, cuja legislação infraconstitucional adotou por chamar como apuração do lucro real, do lucro presumido ou do lucro arbitrado. Passa-se a comentar cada uma das mesmas, facilitando a compreensão e a correlação deste tópico com o objeto do presente estudo.

9.1 Conceito de lucro real

O lucro real representa a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda quando decorrente da escrituração comercial, com ajustes decorrentes da norma fiscal para ajustar o lucro líquido ao lucro líquido tributável (ou lucro real). Nos

⁵¹ Ver. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 2009. p. 732.

⁵² BRASIL. Lei n. 5172.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 15.05.2012.

termos do art. 247 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99)⁵³, define-se o lucro real do seguinte modo:

Seção II

Conceito de Lucro Real

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º). § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º)⁵⁴.

De forma dissertativa, o conceito de lucro real, a partir do sítio da RFB, pode ser exposto como segue:⁵⁵

É a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração (trimestral ou anual) do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda, de acordo com as determinações contidas na Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978, e demais atos legais e infralegais posteriores.

O lucro real é, portanto, determinado a partir do lucro líquido do período de apuração, obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

Observe-se que existem que, aos olhos do fisco, não podem reduzir a base tributável. Lado outro, verifica-se a ocorrência de receitas que, por não se encaixarem na hipótese de incidência tributária merecem ser eliminadas do lucro tributável. A estes ajustes dá-se o nome de ‘adições’ ou ‘exclusões’ ao lucro líquido para determinação do “lucro real”.

Em linhas gerais, são adicionados ao lucro líquido:

- 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;

⁵³ BRASIL. Decreto n. 3000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 13.05.2012.

⁵⁴ BRASIL, Receita Federal. Legislação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/L2Parte1.htm>>. Acesso em: 13.05.2012

⁵⁵ BRASIL, Receita Federal. Legislação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm>> Acesso em: 01.05.2012

- 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;

Da mesma forma, podem ser excluídos do lucro líquido:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- 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;

Além dos ajustes conceituados acima, podem ser compensados os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas.

9.2 Conceito de lucro presumido

Outra sistemática prevista para apuração do lucro tributável é o denominado “lucro presumido”. Neste caso, a partir de parâmetros pré-estabelecidos na legislação ordinária de percentuais, estima-se, do faturamento bruto, o montante do lucro que se presume ter auferido determinado contribuinte, conforme sua atividade.

Trata-se de uma forma de tributação mais simples, que pode ser adotada pelos contribuintes que não estão obrigados à apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real.

Para apurar o lucro presumido, ou seja, a base para o cálculo do IRPJ e CSLL, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 estabeleceu, em seu art. 518⁵⁶

⁵⁶ BRASIL. Decreto n. 3000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 01.05.2012.

e seguintes, os percentuais de margem de lucro que se presume que irá ocorrer de acordo com as atividades desenvolvidas. São os seguintes:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).
 Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º). I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput; III - trinta e dois por cento, para as atividade de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. § 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput. § 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º). § 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º). § 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

Assim como não se pode afirmar que o critério do lucro real permite identificar o verdadeiro lucro auferido pelo contribuinte, no caso do critério de lucro presumido também não há como dizer que os percentuais estabelecidos pela RFB representam o efetivo lucro que o contribuinte percebeu.

As pessoas jurídicas que podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido são as seguintes:

- a) cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), no ano calendário anterior, ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses em atividade do ano calendário anterior;
- b) que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

A pessoa jurídica que ultrapassa o limite estipulado, ou seja, R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, não fica obrigada à mudança de regime neste mesmo período. Contudo, estará obrigada à apuração com base no lucro real no ano-calendário subsequente. Considera-se como receita bruta, para estes fins, a integralidade das receitas auferidas com a venda de bens, prestações de serviços e outros resultados decorrentes de aplicações financeiras, locação de bens e outras.

Vale lembrar que alguns contribuintes não podem optar pelo lucro presumido, independentemente do seu volume de receita bruta. São eles:

- a) pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento,
- b) sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- d) pessoas jurídicas que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda;
- e) pessoas jurídicas que, no decorrer do ano calendário, tenham efetuado o recolhimento mensal com base em estimativa;
- f) pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Nestes casos, necessariamente há que ser feita a apuração do IRPJ e da CSLL com base na sistemática do lucro real, independentemente do montante da receita bruta auferida.

9.3 Conceito de lucro arbitrado

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada em situações excepcionais. Normalmente, é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

O imposto de renda será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, conforme o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda, quando⁵⁷:

I a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

II - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e

⁵⁷ Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º): I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real; III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398); VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm Em 01.05.2012

documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;

III - o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;

IV - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;

V - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

VI – o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

Verificada qualquer uma das hipóteses mencionadas acima, ocorrerá o cálculo com base no critério do lucro arbitrado. Para tanto, a legislação considera dois procedimentos, conforme seja conhecida ou não a receita bruta do contribuinte. Se a receita bruta é conhecida, o lucro arbitrado leva em consideração os mesmos percentuais utilizados para a apuração mensal do IRPJ e previstos no art. 519 do RIR/99⁵⁸, conforme a atividade, acrescidos em 20% (vinte pontos percentuais).

⁵⁸ Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único. § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º). I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput; III - trinta e dois por cento, para as atividade de: a) prestação ode serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. § 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput. § 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º). § 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de

Quando for desconhecida a receita bruta, considerar-se-á os percentuais estabelecidos no art. 535 do Regulamento do Imposto de Renda, conforme reproduzido abaixo:

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51): I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais; II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido; III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade; IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido; V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês; VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados; VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido. § 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 1º). § 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período de apuração anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período de apuração considerado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º). § 3º No caso dos incisos I a IV, deverá ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º). § 4º No caso deste artigo, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 1º). § 5º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 2º).

Ao resultado obtido na forma do art. 535 do RIR/99 devem ser acrescidos, ainda, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em

até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º). § 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único). § 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido. § 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Em 01.05.2012

aplicações financeiras (renda fixa e variável), as variações monetárias ativas, as demais receitas e todos os resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, os descontos financeiros obtidos, os juros ativos não decorrentes de aplicações e os demais resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior.

Chama a atenção a possibilidade de auto-arbitramento do lucro pelo contribuinte. Nessa hipótese, considerando que os percentuais determinantes da base tributável para fins de lucro arbitrado são praticamente os mesmos do lucro presumido, porém majorados em 20% (vinte pontos percentuais), a iniciativa de arbitramento pelo contribuinte se mostraria interessante apenas se sua lucratividade efetiva foi ainda superior àquela presumida na legislação ordinária.

9.4 A base tributável enquanto ficção legislativa

Ora, se a legislação estabelece qual é a base de cálculo, esta há que ser considerada verdadeira e legítima. Não se trata, contudo, de simplesmente admitir a teoria legalista, mas sim, admitir que sempre que a legislação observar os limites pertinentes à hipótese de incidência do tributo em questão, há que ser admitida como correta e válida aquela base apurada.

Não podemos dizer, portanto, que apenas a sistemática do lucro real expressa o verdadeiro lucro tributável e as demais seriam meras aproximações. Considerando, nessa linha, que tanto a sistemática de apuração com base no lucro real quanto a do lucro presumido ou arbitrado podem ser entendidas como aceitáveis para apurar a base tributável se decorrentes de legislação ordinária, surge o necessário questionamento se o patrimônio expresso a partir das regras estabelecidas pela Lei nº 11.638/2007 a partir de fundamentos econômicos poderia servir de base informativa para formação do lucro tributável.

Este questionamento se justifica na medida em que não é certo dizer que apenas um determinado modelo serve para apontar uma base tributável, bem como, não se pode dizer que apenas aquele modelo eleito reflète a renda (hipótese de incidência do imposto sobre a renda, tomado como norte para a discussão neste

tópico), mas sim, demonstra uma ficção a cargo do legislador que busca se aproximar do verdadeiro acréscimo patrimonial tributável.

9.5 A divergência entre as normas contábeis e tributárias

Dentre as sistemáticas tratadas nos tópicos anteriores para a determinação do IRPJ, a apuração baseada no lucro real é a que mais guarda relação com os elementos contábeis, partindo de conceitos lá inseridos para identificar a hipótese de incidência do imposto.

Esta aproximação, contudo, é apenas sistemática, já que a determinação do lucro contábil e do lucro real visam demonstrar realidades diferentes, conforme a necessidade do leitor a que se destina.

O lucro contábil, como sabido, se presta a demonstrar a movimentação patrimonial ocorrida dentro de determinado período de tempo (ou, na terminologia contábil, dentro de um exercício social). As variações positivas e negativas geradas pelas operações da empresa geram, ao final do período, um valor reconhecido como sendo o lucro (ou prejuízo) líquido do período.

Para determinar o lucro real, como já exposto anteriormente, toma-se como ponto de partida o lucro líquido apurado contabilmente. Contudo, nem todas as receitas registradas contabilmente interessam para fins fiscais. Existirão receitas que ingressam no patrimônio da empresa, mas não devem ser objeto de tributação, seja por serem isentas ou por já terem sofrido tributação anterior (como é o caso dos dividendos).

O mesmo ocorre com as despesas que, reconhecidas contabilmente contribuem para demonstrar um menor acréscimo patrimonial do contribuinte dentro do período. Algumas despesas, contudo, embora tenham efetivamente sido incorridas para fins da legislação societária, não podem ser admitidas na redução da base tributável.

Por óbvio, tem-se, então, uma clara divergência entre o lucro contábil e o lucro fiscal. Para fins da legislação tributária é feita uma leitura dos eventos registrados contabilmente e, de acordo com o que representam, sofrem ajustes para que se apure o lucro tributável.

Em suma, a apuração do lucro real depende da apropriação de receitas e despesas pela contabilidade, as quais originam o lucro líquido do período. A partir daí é que são feitos os ajustes que distanciam o lucro societário daquele fiscal, valendo-se dos ditames e princípios da legislação fiscal.

Frise-se, ainda assim, que durante longa data a legislação societária coincidiu com a fiscal sob um aspecto: a análise da evolução da empresa a partir do conceito jurídico de patrimônio. Ainda que formatados de modo diferente e para públicos distintos, não se pode negar a interferência que o lucro contábil - decorrente da aplicação da lei societária - sofreu pelas normas de cunho meramente fiscal ao longo destes anos. Os critérios relativos a reconhecimento de receitas e despesas foram, até a edição da Lei nº 11.638/2007, comumente afetado pelos ditames fiscais.

A modificação deste cenário adveio com a introdução dos conceitos internacionais de contabilidade, através da Lei nº 11.638/2007. Com esses novos preceitos, a legislação societária passou a avaliar a evolução da empresa a partir da perspectiva econômica do acréscimo patrimonial, abandonando a linha positivista.

Situações relativas à depreciação de bens, amortização de ágio na aquisição de investimentos e outros tantos eventos passaram a ser tratados na legislação societária com foco em sua essência econômica. Houve claro desmembramento da contabilidade societária para com as regras fiscais.

A apuração do lucro real, como já explicado, parte do lucro líquido contábil e sofre ajustes para que não sejam tributadas receitas específicas, bem como, para que a base tributável não seja reduzida por despesas não admitidas pela legislação. Ao mudar a forma como se avaliam os atos passíveis de registro na contabilidade, ter-se-ia uma base de dados fundada em princípios diferentes daqueles nos quais foi construída toda a memória de arrecadação do imposto sobre a renda.

Ao propor o abandono do modelo anterior de qualificação dos atos registráveis contabilmente - deixando de lado a avaliação do patrimônio empresarial sob a perspectiva civilista e passando para a análise baseada numa perspectiva econômica - o lucro societário, ponto de partida para a determinação do lucro real, foi consideravelmente alterado. O reflexo imediato foi o surgimento de dúvidas por parte das próprias autoridades fazendárias acerca de como tais medidas poderiam interferir na tributação.

Diante da preocupação das autoridades fiscais brasileiras e tendo em vista que um debate nesse sentido deveria prejudicar consideravelmente a convergência

para o modelo do IFRS, convencionou-se avaliar um modelo paralelo e supostamente temporário para que aqueles ajustes da legislação societária não prejudicassem a arrecadação.

A experiência internacional na implementação do IFRS demonstra que em alguns países foi adotado o próprio lucro societário como base para cálculo de impostos. Em outro extremo, há aqueles em que o lucro fiscal é apurado de forma totalmente isolada do lucro societário, obedecendo regras específicas, voltadas para a elaboração de uma demonstração financeira “tributária.” Por fim, seria possível a adoção de um modelo misto, no qual o lucro tributável é apurado a partir do lucro contábil, fazendo-se os ajustes necessários para que a base apurada se enquadre na regra matriz do tributo em questão.

Como se verifica, o modelo adotado no Brasil até a adoção dos modelo contábil internacional foi o de apurar o lucro tributável a partir de ajustes efetuados no lucro societário.

Com a introdução dos preceitos da contabilidade internacional, a medida adotada para evitar reflexos na arrecadação foi dar nova redação ao art. 177 da Lei das Sociedades por Ações, reproduzido abaixo⁵⁹:

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.[...] § 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.

Esta alteração prevê, portanto, que os lançamentos contábeis decorrentes da harmonização às normas internacionais não poderiam gerar efeitos na arrecadação tributária. Essa “exceção” foi, em seguida, confirmada através da instituição do Regime Tributário de Transição - RTT.

O RTT, tal como já explicado anteriormente, é uma metodologia prevista nos arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941/2009⁶⁰ que determina o estorno dos ajustes efetuados

⁵⁹ BRASIL. Lei n. 6404. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em:15.05.2012

na 'nova' contabilidade, retornando ao lucro líquido que seria apurado até a edição da Lei nº 11.638/2007. Veja-se o teor dos dispositivos mencionados:

CAPÍTULO III DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO

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 no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. [...]

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 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 nº 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 nº 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.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento: I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção: a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância; II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.[...]

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em 15/05/2012

Em resumo, o regime estabelece que, para fins fiscais, serão mantidos os critérios de reconhecimento de receitas e despesas na apuração do lucro líquido societário vigentes até 31 de dezembro de 2007.

Com a introdução do RTT, o lucro líquido que serve de base para cálculo do lucro real não é o mesmo que se apresenta nas demonstrações financeiras nos moldes do IFRS, mas sim aquele apurado com base nas regras vigentes até 31 de dezembro de 2007.

As pessoas jurídicas submetidas ao RTT passaram a elaborar ao menos duas demonstrações de resultado, buscando atender a legislação societária com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e outra de conformidade com a legislação societária anterior, vigente até 31 de dezembro de 2007. Isso sem falar naquelas empresas que são obrigadas a observar plano de contas contábil específico por setor, como é o caso de instituições financeiras e concessionárias de energia elétrica, onde se verifica a elaboração de três modelos de informações financeiras.

A partir do lucro líquido ajustado aos antigos padrões de contabilidade é que se iniciam as adições e exclusões, necessárias para determinação do lucro tributável. A partir da aplicação compulsória do RTT, o lucro real não decorre mais do lucro líquido contábil em vigor.

9.6 Ficção de renda através do lucro real

Como visto, o lucro líquido contábil calculado de acordo com os preceitos internacionais de contabilidade não é admitido, no Brasil, como ponto de partida para cálculo do lucro real. Assim, são feitos ajustes àquele resultado, de modo que fique demonstrado o lucro líquido que seria apurado se não fossem aplicáveis os parâmetros da Lei nº 11.638/2007.

Também já foi comentado que, não raro, tem-se a equivocada imagem de que o lucro real é aquele que melhor representa o efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte, diferentemente do lucro presumido ou do arbitrado.

Ocorre, porém, que o lucro líquido apurado na forma da legislação societária anterior se baseia em convenções. A maior parte dos conceitos admitidos até 31 de

dezembro de 2007 não foi avaliada sob sua essência econômica. Sendo assim, o lucro apurado nesses moldes reflete, em verdade, uma ficção adotada pelo contabilista. Não se pode dizer que há uma demonstração da verdadeira evolução patrimonial, mas sim, que aquele cenário foi convencido como suficiente para estimar tal evolução.

Longe de apenas criticar essa ficção, reconhecemos que é praticamente impossível determinar com precisão o montante do lucro verdadeiramente auferido por um contribuinte. Não há outro caminho senão admitir convenções sob pena de se tornar impossível construir um ponto de partida.

O lucro contábil, amparado em convenções contábeis e fiscais, caminha para uma figura aproximada do lucro, ainda passível de contestações se fosse possível compará-lo com o lucro efetivamente auferido. Também por decorrência, é forçoso concluir que o lucro fiscal nada tem de “real” enquanto medida do acréscimo patrimonial. Trata-se de uma estrutura artificialmente criada para que se permita efetivar a arrecadação fiscal.

Prova dessa relativização com fins meramente arrecadatários é a definição das receitas e despesas que devem ser objeto de ajuste; a determinação de limites para a compensação de prejuízos apurados em períodos anteriores, além das diversas regras relativas a deduções fiscais específicas (como, por exemplo, as doações relativas à Lei Rouanet para incentivo à cultura).

A forma de apurar o imposto a partir de ajustes de despesas não dedutíveis e receitas não tributáveis é tão estimada quanto a estipulação de percentual como presunção da margem de lucro, nos moldes do já estudado lucro presumido.

Quando são comparadas os princípios advindos da padronização contábil internacional e as regras vigentes até então é que se evidencia, ainda mais, a disparidade do lucro demonstrado e a efetividade do crescimento do contribuinte. Citamos alguns exemplos para fomentar a questão.

a) Depreciação de bens do ativo imobilizado:

De acordo com o “antigo” modelo de contabilidade, a depreciação dos bens do ativo permanente se dava de acordo com parâmetros estabelecidos pela

legislação fiscal considerando o prazo estimado de vida útil do bem. É o que diz o art. 310 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99⁶¹:

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. § 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

A partir da introdução dos padrões internacionais de contabilidade, foram abandonados os percentuais fixados pela legislação fiscal. Agora, adota-se a real estimativa de vida útil do bem. É o que se confirma no Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado⁶²:

5. A depreciação, entendida como a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil econômica para a entidade, corresponde à parcela pertencente ao período do total da diferença entre o valor do custo do ativo (ou outro valor que substitua o custo) menos o valor residual esperado ao final de sua utilização. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. A depreciação é efetuada mesmo quando o valor justo do ativo esteja temporariamente excedendo seu valor contábil e deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo. 6. Cessa a depreciação quando o ativo é desativado por baixa de qualquer natureza ou transferência para ativo não circulante mantido para venda (conforme Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada), ou para estoque ..., mas não cessa por ociosidade. 7. Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil. 8. 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. 9. Além da depreciação, é necessária a verificação pelo menos anualmente da eventual necessidade de reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável do ativo, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. 10. O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado: por ocasião de sua alienação ou substituição; quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação; quando transferido para outro grupo de contas.

⁶¹ BRASIL. Decreto 3000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 15.05.2012

⁶² BRASIL. CPC. Sumário. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2027%20Sumário.pdf>>. Acesso em: 15.05.2012

É fácil perceber a enorme diferença entre os procedimentos de depreciação previstos no Regulamento do Imposto de Renda e pela orientação do CPC 27, em linha com os conceitos internacionais. De tão distantes os critérios, evidencia-se que não há como dizer que o resultado apurado com base em um ou outro método espelha melhor a evolução patrimonial da empresa.

b) Alteração no registro das operações de arrendamento mercantil:

Outro aspecto interessante para reforçar esta discussão está no registro contábil das operações de arrendamento mercantil.

Até a introdução dos conceitos da contabilidade internacional, o lucro líquido contábil era afetado pela despesa incorrida com o pagamento das prestações do arrendamento. Tal despesa diminuía o lucro líquido societário e a legislação tributária, por sua vez, admitia que aquela despesa repercutisse na base tributável, reduzindo o lucro real. É a regra do art. 356 do RIR/99⁶³:

Subseção XV

Contraprestações de Arrendamento Mercantil

Art. 356. Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil. § 1º A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099, de 1974, com as alterações da Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, será considerada operação de compra e venda a prestação. § 2º O preço de compra e venda, no caso do parágrafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição. § 3º Na hipótese prevista no § 1º, as importâncias já deduzidas, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, no período de apuração em que foi efetuada a respectiva dedução. § 4º O imposto devido, na hipótese do parágrafo anterior, será recolhido com acréscimo de juros e multa, observado o disposto no art. 874, quando for o caso. § 5º As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços.

A orientação do CPC acerca do mesmo tema foi diferente. Agora, verificada a característica de aquisição de propriedade na operação de arrendamento mercantil,

⁶³ BRASIL. Receita Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 15.05.2012

o item deve fazer parte do ativo imobilizado, sofrendo depreciação. O efeito no resultado contábil é bem diferente se comparado com o modelo anterior.

Os exemplos trazidos acima demonstram algumas das divergências entre o resultado contábil apurado com base nas regras vigentes até 31 de dezembro de 2007 e aquelas decorrentes da adoção do IFRS. Reiteramos que não é possível dizer qual dos modelos melhor representa a evolução patrimonial da empresa. Talvez por isso, o legislador tenha optado pela convenção do lucro real a partir do lucro líquido sem qualquer efeito decorrente da internacionalização contábil.

O que queremos dizer é que, observados os limites relativos à essência do tributo, admitem-se diversas presunções ou ficções para que o processo se torne prático e viável no tocante à execução da lei e o fim arrecadatório.

A partir destas evidências, fica evidente que não se pode dizer que existe apenas um lucro verdadeiro, real, tributável. Isso porque não há um método único que sirva para determinar o lucro tributável e também não existe o método mais correto que o outro. De certa maneira, são vários os lucros atribuídos como verdadeiros espelhos da evolução patrimonial da empresa. E todas essas variações de critérios adotados para levar ao lucro tributário serão admitidas, desde que em consonância com o art. 43 do CTN.

O que se busca saber é se o novo modelo contábil de apresentação de relatórios financeiros, baseado em princípios a partir de sua essência econômica, poderia ser adotado como ponto de partida para o cálculo do lucro real, sem que fossem necessários os ajustes do RTT.

Retornando a outros aspectos abordados no presente estudo, lembramos que a adoção de um conceito advindo de uma perspectiva de análise econômica, se for contemplado na norma se tornará um conceito jurídico. Essa ocorrência o credita, preliminarmente, a figurar dentre os conceitos que podem interferir em matéria tributária. Será sempre necessário observar, contudo, se aquele conceito se enquadra na regra matriz de incidência.

Deste modo, sendo admissível a adoção de conceitos que extrapolam o que lhe foi atribuído no Direito Civil, o acréscimo patrimonial conceituado com base nas premissas da Lei nº 11.638/2007 deve ser visto, também, como uma definição jurídica, admissível para definir a base para apuração do imposto. Sendo jurídico o conceito, este não se diferencia por ser oriundo do Direito Civil ou do Direito Tributário.

Ainda assim, a adoção destes novos conceitos deverá sempre observar os princípios inerentes à definição da matéria tributável. Estamos nos referindo, aqui, à observância dos princípios da legalidade, capacidade contributiva e outros. Assumir os preceitos decorrentes da Lei nº 11.638/2007 não significa desconsiderar os princípios básicos de nosso sistema tributário.

A mudança da verificação da disponibilidade sob uma perspectiva civilista para uma visão econômica não dispensará, por óbvio, que a renda se configure como adquirida, incorporada ao patrimônio do contribuinte em sua acepção contábil.

O padrão contábil internacional, ao se basear mais na essência econômica dos fatos do que em sua mera formalização, não se mostra incompatível com os preceitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional na definição de renda. A nova metodologia decorrente do IFRS serve, também, para demonstrar a evolução patrimonial, a disponibilidade econômica e permite, ainda, a estruturação de mecanismos a partir dos quais possam ser feitas as adições e exclusões, necessárias à definição da base de cálculo.

Tais adições e exclusões, contudo, devem observar a essência econômica do ato registrado para que se encontre, adequadamente, qual o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 deve ser aplicado para apurar o lucro real. Isso significaria a aferição do que seria a renda do contribuinte, apenas por outro caminho que, frise-se, tende a ser mais efetivo do que aquele baseado nas convenções adotadas atualmente em matéria fiscal.

A possibilidade de adotar o lucro societário decorrente das normas internacionais como ponto de partida para o cálculo do lucro real se mostraria até mais coerente com a prática recorrente das autoridades fiscais que, recorrentemente, vêm buscando justificar a arrecadação tributária em cima de uma análise que se baseia, 'supostamente', na essência econômica dos atos.

Tomar como ponto de partida as definições econômicas confirmadas na escrita contábil pode contribuir, em última análise, para delinear o raciocínio das autoridades fiscais evitando, inclusive, abusos e extrapolações na definição da base tributável.

10 OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA

Os princípios inseridos no sistema jurídico têm como função o direcionamento para a aplicação do Direito. Dentre os princípios reconhecidos, interessa-nos aquele relacionado à preservação da empresa, identificado no art. 170 da Carta Magna⁶⁴:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) 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.

O princípio da preservação da empresa decorre da aplicação conjunta da garantia à livre iniciativa e da valorização do trabalho humano. O texto constitucional traz, desse modo, o reconhecimento da importância da empresa enquanto força motriz da economia do País.

A exercício da atividade empresarial gera empregos, arrecadação de tributos e desempenha um papel relevante no desenvolvimento social. Contribui de forma direta e efetiva para a geração de riquezas e viabilização de direitos individuais. Não havendo a empresa, fica prejudicado o atendimento a esses propósitos já que a empresa deve servir, também, para auxiliar a garantia de direitos fundamentais, com relevo na dignidade da pessoa humana.

A evolução do direito empresarial é fortemente confirmada nos princípios que foram desenvolvidos e ganharam força. Nessa concepção moderna, a empresa não representa mera formalização contratual, voltada para os interesses das partes contratantes (empresários). A empresa, assim, passou a ter uma função e a sua preservação prioritariamente à preservação do empresário busca a garantia de empregos, arrecadação e o bem estar social. Não basta apenas a geração de lucros, mas também a criação de valor social.

A consagração do princípio da preservação da empresa veio através da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, que tratou da recuperação judicial das empresas.⁶⁵

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

O dispositivo não trata do interesse precípua do sócio (ainda que este se reflita indiretamente, mas sim do interesse da sociedade ao buscar a continuidade da cadeia produtiva, arrecadação e estabilidade social. Ficou reconhecido que o encerramento de uma atividade empresarial não vai prejudicar apenas o empresário, mas toda a comunidade envolta.

A aplicação de tal princípio não está vinculada apenas à matéria falimentar. E nem assim poderia ser, uma vez que sendo um princípio constitucional e essencial para toda a sociedade irradia para os mais variados ramos do Direito. Veja-se o desenvolvimento da proteção dos sócios minoritários, a atribuição de participação dos empregados nos lucros das empresas, o rigor fiscalizatório nas matérias de cunho ambiental e outros.

No Direito Tributário, o princípio de preservação da empresa pode ser confirmado, por exemplo, na verificação da capacidade contributiva⁶⁶ e na vedação ao confisco⁶⁷, além de princípios da segurança jurídica, proporcionalidade, legalidade e garantia à livre concorrência.

O princípio da preservação da empresa não se presta ao debate direto da redução da carga tributária. Seu propósito é discutir como a arrecadação deve se

⁶⁴ BRASIL. Constituição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22.05.2012

⁶⁵ BRASIL. Lei 11101. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/11101.htm>. Acesso em: 21.05.2012

⁶⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁶⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

mostrar justa e eficaz. O problema é que nem sempre o legislador se orienta nesse sentido, conforme comenta Dra. Misabel Abreu Machado Derzi:⁶⁸

Muitos exemplos podem ser dados. Basta considerar que, segundo a Lei nº. 8981/95, arts. 42 e 58, e Lei 9065/95, arts. 12,15 e 16 - tanto no imposto de renda, como na contribuição social sobre o lucro – a compensação dos prejuízos acumulados nos exercícios anteriores está limitada a 30% (trinta por cento) dos lucros líquidos, auferidos em períodos subsequentes. Acresce ainda que o Brasil não conhece deduções retroativas, nem em caso de falência. Assim, o Brasil, além de não conhecer a dedução retroativa dos prejuízos acumulados, expediente comum a diversos países desenvolvidos, que permite uma rápida capitalização da empresa que registra prejuízos, ainda limita, para fins de imposto, a dedução daqueles prejuízos a 30% dos lucros apurados em períodos subsequentes. A injustiça é flagrante. Quanto maior o prejuízo e menores os lucros, maior o tempo gasto para absorver as perdas e maior o imposto a onerar as próprias perdas. Outro exemplo encontramos no regime tributário dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, em que o imposto incide sobre o lucro apurado no balanço e não sobre o lucro efetivamente distribuído. Ninguém duvida que um país soberano pode adotar medidas para conter a evasão e a fraude - aliás, que tem o dever de fazê-lo. Tem ainda o direito de criar medidas para reduzir os efeitos da singela elisão ou elusão fiscal, por meio da qual se investe no exterior em busca de tratamento fiscal mais favorecido. Entretanto, ao fazê-lo, a lei antielisiva não pode penalizar injustamente aqueles contribuintes que têm razões negociais reais para abrir controladas no exterior, muito menos privilegiar exatamente aqueles outros que procuram se instalar em paraísos fiscais. Infelizmente, são tantos os defeitos da nova legislação que ela conduz ao fortalecimento da evasão ou da elisão, justamente aquilo que deveria combater. Ao criar a presunção absoluta de “disponibilidade” com o simples registro dos lucros no balanço da controlada, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pressupõe injustamente que todos os investimentos são fraudulentos e todos eles são feitos em paraísos fiscais. Com isso, a MP citada penaliza as controladoras sérias, que, expandindo suas atividades, investem em outro país, onde a tributação é também rigorosa. Nesse caso, elas serão duplamente penalizadas, beneficiando-se apenas aquelas que se localizarem em paraísos fiscais, uma vez que a disposição contida no art. 14, § 9º, da IN nº 213/2002, limita a compensação do imposto pago no exterior ao montante do imposto de renda e adicional devidos no Brasil.

Os exemplos tratados acima demonstram a utilização do princípio da preservação da empresa sob a ótica estritamente fiscalista, considerando preliminarmente que os atos praticados pelo contribuinte seriam sempre voltados para a anormalidade.

Noutra linha, demonstrando um aprimoramento do princípio da preservação da empresa, tem-se a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, tema já abordado neste estudo, que determina que "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a

⁶⁸ Ver, O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de impostos, 2006, v. 10, p. 336/359.

ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Reconhece-se o direito do contribuinte desenvolver suas atividades buscando o menor ônus possível, sendo essa até mesmo uma obrigação do administrador empresarial. O legislador tributário não proibiu ou delimitou os atos da empresa, mantendo a livre iniciativa e a concorrência empresarial. Contudo, garantiu que os atos que contrariem a regularidade do mercado possam ser desconsiderados, preservando-se o mercado como um todo da concorrência irregular e a sociedade através da arrecadação.

Assim, se a operação praticada pelo contribuinte é lícita e se reveste de elementos suficientes para justificar sua execução sob o prisma econômico, esta será protegida pelo direito. Lado outro, se for verificada simulação ou abuso de formas deverá ser desconsiderada para que não ocorra o privilégio de um contribuinte em detrimento de outro e, assim, prejudique toda a sociedade.

O que se nota é que o princípio da preservação da empresa é extremamente importante, mas nem sempre é observado pelo legislador tributário. Assim, a adequada interpretação dos atos praticados pelos contribuintes – tanto pelo fisco quanto pelos próprios contribuintes - deverá buscar o atendimento à função que se espera da empresa.

11 CONCLUSÕES

Diante dos aspectos abordados no presente estudo, é possível apresentar as seguintes conclusões:

Com a edição da Lei nº 11.638/2007, legitimou-se o processo de convergência do modelo contábil brasileiro para aquele verificado nas Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) esse baseado na análise subjetiva dos atos ou negócios jurídicos, passíveis de registro contábil. O modelo contábil adotado pelo Brasil até então era baseado em regras rígidas e específicas. A adoção do modelo contábil internacional através do IFRS implica na avaliação dos fatos sob uma perspectiva econômica. Um de seus preceitos básicos é a prevalência da essência sobre a forma. Discute-se se a análise dos fatos contábeis a partir de sua essência é uma contraposição ao que vinha sendo feito na contabilidade brasileira, até o início do processo de convergência. A esse respeito, frise-se que, mesmo antes da adoção formal do IFRS, já vigiam diversas normas que orientavam a escrituração contábil dos fatos baseando-se na essência da transação econômica que se pretendeu alcançar. Logo, a primazia da essência sobre a forma para análise dos registros contábeis não pode ser considerado um obstáculo na implementação do IFRS no Brasil. Também no que diz respeito à interpretação dos mandamentos de ordem fiscal, há muito se verifica a tendência das autoridades julgadoras (administrativas ou judiciais) de formar sua opinião a partir da análise negocial, valendo-se da essência econômica do ato praticado e dando menos peso ao modo como este ato foi formalizado.

Assim, considerando que os princípios nos quais se baseia o IFRS estão diretamente alinhados com a interpretação pela essência econômica do ato ou negócio jurídico e que, essa mesma orientação vem se mostrando cada vez mais admitida em questões de Direito Tributário, é de se entender que a adoção da análise pela essência econômica dos atos ou negócios jurídicos, reconhecida a partir do IFRS, representa mais um elemento de conexão da Contabilidade com o Direito do que um distanciamento entre essas áreas.

Diante dessa similaridade, conclui-se que a nova sistemática contábil adotada a partir do IFRS não é conflitante com a orientação jurídica mais atualizada e, em tese, poderia servir de base inicial para a apuração da base de cálculo do IRPJ.

Restava saber, contudo, se tal mudança encontrava algum óbice no que diz respeito à hipótese de incidência tributária e demais preceitos do Código Tributário Nacional - CTN e da Constituição Federal de 1988 - CF/88. Ao analisar o tema confirma-se, contudo, que o lucro real, presumido ou arbitrado são metodologias estipuladas pelo legislador para que se “estime” o acréscimo patrimonial verificado no período. Em qualquer das modalidades mencionadas (lucro real, presumido ou arbitrado) tem-se uma série de ajustes convencionados, efetivados a partir de uma escrituração contábil que também era suportada em convenções, para que se atinja um suposto lucro verdadeiro, passível de tributação.

A partir do conceito de renda depreendido do CTN, tem-se que o acréscimo patrimonial não é verificado apenas sob a ótica civilista. Sendo assim, o Direito Tributário admite, na identificação da hipótese de incidência, conceitos formulados a partir da análise econômica, onde deve prevalecer a essência do ato. Sendo assim, dada a correlação entre a matéria contábil e fiscal, bem como, a ausência de uma vinculação única do conceito de renda àquele civilista, é possível, em nosso ordenamento, admitir que as novas regras contábeis da Lei nº 11.638/07, ao buscarem determinar o patrimônio sob uma perspectiva econômica sobreposta à civil, podem servir de parâmetro para a construção do lucro real. Ademais, admitir tal possibilidade não está em desacordo com o Código Tributário Nacional e, antes de representar um problema, demonstraria a própria coerência fiscal. Estar-se-ia partindo de uma base (o resultado contábil) apurado exatamente em observância àquilo que o fisco vem, há longa data, defendendo nas suas avaliações, que é a aplicação da essência sobre a forma.

Diante da avaliação precisa e elaborada da essência dos atos para o registro contábil, pode-se alcançar, até mesmo, maior segurança jurídica aos contribuintes. Isto porque estaria mais limitada a liberdade interpretativa do fisco. Logo, tem-se que é incoerente a adoção do RTT como mecanismo de neutralidade tributária, dadas as diversas manifestações das autoridades julgadoras que têm, reiteradamente, buscado apresentar os fatos a partir de sua perspectiva econômica, privilegiando a essência econômica em sobreposição à forma jurídica adotada.

O abandono do RTT e o cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica a partir da nova escrituração contábil não encontra, deste modo, qualquer impedimento. Pode-se dizer que a manutenção do RTT decorre muito mais do receio dos impactos do IFRS na arrecadação do que de um eventual entrave jurídico. A

adoção desta forma de entendimento deve contribuir para uniformização de procedimentos e evitará, certamente, controvérsias com o fisco, verificando-se a neutralidade fiscal onde esta houver de ser verificada, sempre com base na natureza do evento contábil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros 1992.

BALEEIRO, Aliomar. Atualização DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRAGA, Hugo Rocha. **Mudanças contábeis na lei societária**: Lei n. 11.638, de 28-12-2007 / Hugo Rocha Braga, Marcelo Cavalcanti Almeida. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Comunicado BACEN nº 14.259, de 10 de março de 2006. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=106064950>. Acesso: 12.05.2012

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm.

_____. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc1103.pdf>. Acesso: 13.05.2012

_____. Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007. Disponível em: www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc Acesso: 15.05.2012

_____. Circular SUSEP nº 357, de 2007. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/circ357_susep.pdf Acesso: 15.05.2012

_____. Lei nº 6.404, de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso: 13.05.2012

_____. Lei n. 11.638, de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso: 13.05.2012

_____. Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso: 20.05.2012

_____. Constituição Federal de 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 15.05.2012

_____. Informativo 556 do STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo556.htm>. Acesso: 22.05.2012

_____. Resolução do nº 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

_____. **Lei das Sociedades por Ações – Lei n. 6.404, de 15.12.1976, com as alterações da Lei n. 11.638, de 28.12.2007** 32 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BROEDEL, Alexsandro Lopes; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

CANOTILHO, JJ GOMES. **Direito constitucional**. 6 ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **ICMS**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaios e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coordenadores). **REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL n. 23**. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Dialética. 2009.

CUCCI, Jorge Bravo. **Los actos ilícitos en el proceso formativo de la oblicacion tributaria** In: **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. Coord. Paulo Roberto Coimbra Silva. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

De Plácido e Silva. **Vocabulário Jurídico**. 27 ed. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERNANDES, Edison Carlos. **Impacto da Lei n. 11.638/07 sobre os tributos e a Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Aspectos tributários da nova lei contábil**. São Paulo: MP, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha, coordenador. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Planejamento Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

IFRS. **Normas Internacionais de Contabilidade** / Deloitte. 1 ed. 3. Reimpr. – São Paulo : Atlas, 2009.

LIMA, Luis Murilo Strube. **IFRS: entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade** / Luiz Murilo Strube Lima. São Paulo : Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Artigos 96 a 138. São Paulo: Ed Atlas. V. II

_____. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **O Conceito Legalista de Renda**. Revista CEJ, V.13, n. 47, out./dez. 2009.

MCMANUS, Kieran John. **IFRS – Implementação das normas internacionais de contabilidade e da Lei n. 11.638 no Brasil – Aspectos práticos e contábeis relevantes**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOREIRA, André Mendes. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, vol. 21, Belo Horizonte, mar.-abr. 2003.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord). **Controvérsias jurídico contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Controvérsias jurídico contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2011. 2v

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IFRS – Introdução às normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **IFRS** Normas Internacionais de Contabilidade para Instrumentos Financeiros IAS 32, IAS 39 e IFRS 7. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Manual de contabilidade internacional** : IFRS : US Gaap e BR Gaap : teoria e prática / Clóvis Luis Padoveze, Gideon Carvalho de Benedicto, Joubert da Silva Jerônimo Leite. São Paulo : Cengage Learning, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. São Paulo: Livraria do Advogado. 11 ed., 2009.

_____. **Direito tributário**. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13 ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2011.

ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coordenador). **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. V. 10.

_____. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. V. 9.

_____. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. V. 6.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

SÃO PAULO. Conselho Regional de Contabilidade. Disponível em: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm. Acesso: 15.05.2012

TILBERY, Henry. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Atualizador: José Rubem Marone. In: **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 5 ed. Rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

TORRES. Heleno Taveira (Coord) – **Direito tributário e ordem econômica: Homenagem aos 60 anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Organizador: Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação**, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI. Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004