

EDUARDO MADEIRA

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA NOVA LEI CONTÁBIL – LEI 11.638/07

COORDENADORES | EDISON CARLOS FERNANDES | MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

ALEXANDRE GARCIA QUERQUILLI

GERSON MACEDO GUERRA

ALEXANDRE SICILIANO BORGES

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR

ANDRÉ DE ARAÚJO SOUZA

JULIANA FARIA DE OLIVEIRA

ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

CARLOS NOGUEIRA NICACIO

MARIO CARDOSO FRANCO JUNIOR

DANIEL DIX CARNEIRO

MIGUEL HILÚ NETO

EDISON CARLOS FERNANDES

PEDRO ANAN JR.

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

RICARDO SANTOS CORINTI

EDUARDO FUSER POMMORSKY

ROBERTO GOLDSTAJN

EDUARDO SANTOS ARRUDA MADEIRA

VINICIUS FELICIANO TERSI



MP
EDITORA

LUIS EDUARDO SCHOUEI

Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Doutor e Livre-Docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Sócio de Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri. Vice Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Membro da Academia Paulista de Direito.

VINICIUS FELICIANO TERSI

Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo na área de concentração Direito de Empresas. Advogado do escritório Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri.

ALGUMAS PONDERAÇÕES A RESPEITO DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO

INTRODUÇÃO

Antes da edição da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/1976), os limites entre a apuração do lucro resultante da contabilidade e do lucro que estaria sujeito à tributação não eram claramente definidos. Entendia-se naquela época que o "lucro real" nada mais seria que o próprio lucro contábil após ajustes extracontábeis que permitiriam considerar para a tributação apenas as atividades normais da empresa.¹ Naquele cenário, a apuração do lucro contábil foi apropriada pelas normas tributárias, que condicionavam a contabilização a critérios de interesse do próprio Fisco.

1 LATORRACA, Nilon, *Legislação Tributária: uma introdução ao planejamento tributário*, 5ª ed., São Paulo: Atlas, 1979, p. 46; FANUCCHI, Fábio, *Imposto de Renda das Empresas*, São Paulo: Resenha Tributária, 1968, item 21, p. 42. Ver também o artigo 37, § 2º da Lei 4.506/1964, revogada pelo Decreto-lei 1.598/1977: "Considera-se lucro real, para os efeitos desta lei, o lucro operacional da empresa, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais".

Uma das funções da Lei das Sociedades Anônimas era justamente reverter esse quadro. Dentre os objetivos dos autores do projeto de lei que a originou, conforme sua Exposição de Motivos, estava o de corrigir a omissão da legislação comercial sobre a matéria contábil, a fim de que prevalecesse para fins comerciais uma demonstração mais próxima do interesse de acionistas, credores e investidores.²

As mudanças impostas pela contabilidade exigiram decisão acerca de seu reflexo sobre a tributação. Dada a enorme gama de sugestões recebidas para a contabilidade tributária, decidiu-se, provisoriamente, pela solução trazida pelo Decreto-lei 1.598/1977, que criou o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e várias outras regras que permitiram separar, com clareza, a formação do lucro contábil da apuração da base de cálculo do imposto de renda, chamada de "lucro real".³ A solução tida por provisória acabou por revelar-se satisfatória, o que não impediu que, nas décadas posteriores, a legislação tributária influísse na formação do lucro contábil ao impor determinados critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas na escrituração comercial por meio de leis e, às vezes, também por pareceres normativos.

2 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, *Efeitos Tributários da Lei nº 11.638/07*, São Paulo: Ed. do Autor, 2008, p. 18.

3 Conforme a Exposição de Motivos do Decreto-lei 1.598/1977, subscrita por Mário Henrique Simonsen na posição de Ministro da Fazenda: "2. Era intenção deste Ministério aproveitar a oportunidade para consolidar, por ato legislativo, toda a legislação do imposto sobre lucro das pessoas jurídicas, a fim de tornar mais acessível aos contribuintes o conhecimento do sistema da legislação, que resulta de alterações esparsas introduzidas, nos últimos 34 anos, no Decreto-lei nº 5.844, de 1943. Com esse objetivo, foi elaborado anteprojeto, divulgado para receber sugestões. O prazo exíguo concedido para análise do anteprojeto, assim como a quantidade de sugestões recebidas para modificação da legislação em vigor, recomendam o adiamento da consolidação legislativa para o próximo ano. O exame das sugestões recebidas requer revisão mais profunda da legislação, e não apenas a consolidação dos preceitos cuja modificação não é exigida pela lei das S.A. 3. O projeto de Decreto-lei ora submetido a Vossa Excelência abrange apenas as alterações na legislação do imposto consideradas necessárias para adaptá-la à Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. O projeto foi elaborado com base no anteprojeto de consolidação já divulgado e tendo em conta as sugestões recebidas quanto à matéria nele contida. Na definição dessa matéria houve a preocupação de, simultaneamente, assegurar funcionalidade à nova lei de sociedades por ações e, na regulação da base de cálculo do imposto, definir sistema coerente que possa se sobrepor à legislação em vigor sem o risco da multiplicação de problemas de interpretação". MINISTÉRIO DA FAZENDA, "Mensagem nº 16, de 1978", *Diário do Congresso Nacional*, 22 de março de 1978, p. 252.

Isso foi causa de várias situações nas quais a norma tributária e a de origem meramente societária competiam na regulamentação do fenômeno contábil. Esses pontos de atrito são facilmente perceptíveis, servindo de exemplos o registro de resultados de exercícios futuros da atividade imobiliária e da distribuição de juros sobre o capital próprio, instituto híbrido entre juros e dividendos de função indutora, mas com efeitos diretos somente tributários.⁴

Com todas essas tensões, no entanto, tanto a legislação societária como a tributária observavam o fenômeno empresarial sob o mesmo fundamento, apenas com premissas diferentes de uma avaliação jurídica do patrimônio.⁵ O que a Lei 11.638/2007 (e a Lei 11.941/2009, alterando-a) representou, nesse caso, foi uma mudança de direção da legislação societária, a fim de contemplar uma visão econômica da evolução patrimonial da sociedade empresarial, filiando-se a padrões internacionais de contabilidade.

Tendo em vista que a legislação societária "desertou" da posição anteriormente ocupada na avaliação jurídica do fenômeno empresarial, na qual a legislação tributária se baseara, fica a questão sobre a extensão das modificações contábeis em termos de tributação. Quais os contribuintes realmente afetados por elas? É de se notar que a Lei 11.638/2007 somente alterou o que dispõe a Lei das Sociedades Anônimas, cuja obrigatoriedade, se bem que alargada às chamadas "sociedades de grande porte", não compreende todas

4 No primeiro caso, a legislação tributária (art. 29 do Decreto-lei 1.598/1977) manda registrar as vendas parceladas de imóveis nessa conta para que as receitas sejam oferecidas à tributação na medida do recebimento das parcelas (uma adaptação do regime de caixa à contabilidade), medida que vai contra os interesses da legislação societária, que mandaria reconhecer por competência "pura" esse fenômeno. No segundo caso, criou-se uma norma tributária indutora (art. 9º da Lei 9.249/1995) para impedir o fenômeno da "thin capitalization", no qual o acionista prefere emprestar dinheiro à empresa, auferindo juros dedutíveis, em vez de aumentar o capital social, recebendo dividendos indedutíveis. Esse fenômeno ocorre em detrimento do interesse dos credores, i.e., de que a empresa devedora tenha um capital social maior para lhes garantir as dívidas na eventualidade de insolvência civil ou falência. A norma tributária indutora estimula o crescimento do patrimônio líquido, ao conceder, na proporção do último, dedutibilidade da distribuição desses rendimentos com sua tributação a 15% na pessoa do acionista.

5 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 1.057-1.058.

as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Estaria o contribuinte livre de preocupações com a Lei 11.638/2007 em patamar de privilégio (ou desprestígio) em relação àquele que a ela se encontra jungido?

Este estudo se destina a analisar qual o arcabouço criado pela Lei 11.638/2007 para permitir a aproximação às normas contábeis internacionais, para depois focar na questão de como a legislação tributária deve reagir a esse dado. Uma especial preocupação será destinada ao regime tributário de transição (RTT) introduzido pela Lei 11.941/2009, que procurou, a título provisório, garantir a segurança jurídica das obrigações tributárias.

1. A ESTRUTURA CRIADA PELA LEI 11.638/2007 PARA A CRIAÇÃO DE NORMAS CONTÁBEIS VINCULANTES

A Lei das Sociedades Anônimas já previa originariamente a competência da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para criar normas destinadas às demonstrações financeiras das companhias abertas em seu artigo 177, §3º. A novidade trazida pela Lei 11.638/2007 foi a introdução de um §5º a essa disposição, obrigando a que as normas editadas pela CVM sejam pautadas “em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”.

A intenção dos autores da lei era a aproximação da contabilidade brasileira ao padrão contábil seguido atualmente no território europeu, cujas normas técnicas são elaboradas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*). Esse propósito foi positivado pela CVM na Instrução CVM 469/2008, a qual, em seu artigo 2º, §1º utiliza as normas do IASB como subsidiárias às regras da CVM. Eventos recentes sugerem que nas próximas décadas o padrão IASB virá a se estabelecer mundialmente, ocupando inclusive a posição do GAAP estadunidense (*Generally Accepted Accounting Principles*).⁶

6 Especialmente os eventos referentes às falências catastróficas da Worldcom e da Enron, facilitadas por manipulações nas demonstrações contábeis dessas empresas.

Essa decisão de política pública se mostra bastante acertada, por tornar possível que investidores de diferentes países consigam, sem dificuldades, entender as demonstrações das companhias brasileiras. Diante da tendência da internacionalização de mercados, com papéis brasileiros regularmente negociados no exterior, a padronização contábil é instrumento adequado para a redução dos custos de captação de recursos no mercado de capitais.

Além dessa atribuição, o artigo 5º da Lei 11.638/2007 introduziu o artigo 10-A na Lei 6.385/1976, a qual regula a competência da própria CVM. Esse dispositivo permitiu que a referida Comissão, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras adotem pronunciamentos e orientações técnicas de entidade destinada ao estudo e divulgação dos princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria.

Essa atribuição veio a ser exercida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão da própria CVM com a participação de outras entidades representativas⁷ com o declarado objetivo de enunciar normas que aproximem o padrão brasileiro de contabilidade ao padrão proposto pelo IASB (vide o preâmbulo da Resolução CFC 1.055/2005, criadora do órgão).

Desde então, o CPC vem estabelecendo Procedimentos e Orientações Técnicas tornadas vinculativas pela CVM, pelo Banco Central, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e por agências reguladoras no âmbito de suas respectivas competências. Atualmente, há 17 pronunciamentos técnicos e duas orientações técnicas em vigor, regulando os aspectos contábeis mais diversos relacionados à aplicação da Lei 11.638/2007 e da Lei 11.941/2009. É planejado que ao todo 42 pronunciamentos técnicos e quatro orientações técnicas estejam em vigor até o final de 2009.⁸

7 Nomeadamente, a Abrasca (Associação Brasileira das Companhias Abertas), Apimec (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), BM&FBovespa, CFC (Conselho Federal de Contabilidade), Fipecafi (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e Ibracon (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

8 As referidas informações foram obtidas na própria página eletrônica da entidade, encontrada no site www.cpc.org.br/agenda.php em 15 de junho de 2009.

Dentro desse panorama, as empresas abarcadas pela competência da CVM e das demais entidades da Administração Pública que adotarem as normativas do CPC estarão vinculadas às novas regras, em consonância com o novo paradigma eleito pela Lei 11.638/2007 para as demonstrações contábeis.

2. ATRIBUIÇÕES DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) DENTRO DA PRESENTE ESTRUTURA

Há que se ressaltar, no entanto, que de forma alguma todas as empresas se encontrarão positivamente sujeitas aos posicionamentos do CPC adotando normas do IASB. O artigo 177 da Lei das Sociedades Anônimas⁹ e o artigo 3º da Lei 11.638/2007¹⁰ são explícitos nesse sentido, ao estenderem suas determinações compulsoriamente apenas às sociedades anônimas e às recentemente denominadas “sociedades de grande porte”.

Dessa forma, é de se perguntar até que ponto as Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, com a intenção de selecionar apenas as empresas que interessam ao novo marco regulatório, não criaram uma discriminação entre contribuintes, com consequências tributárias.

O Conselho Federal de Contabilidade é o órgão criado pelo Decreto-lei 9.295/1946 como entidade responsável pelo registro dos contabilistas, bem como pelo estabelecimento das normas que regem o trabalho desses profissionais. Anteriormente ao advento da Lei 11.638/2007 já havia um arcabouço regulatório da profissão que determinava como a contabilidade deveria ser elaborada no País.

9 “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”.

10 “Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários”. “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)”.

A Resolução CFC 560/1983, ainda vigente, arrola e discrimina as diferentes funções do contabilista de nível técnico e superior. Aliado a esse diploma, a Resolução CFC 751/1993 estabelecia as regras gerais para a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs). Essas se dividem em dois tipos: as normas profissionais (“NBC P”), as quais disciplinam a ética profissional e as atribuições das diferentes modalidades de contabilista (auditor independente, auditor interno, perito e contador em geral), e as normas técnicas (“NBC T”), destinadas a estabelecer os conceitos doutrinários, regras e procedimentos de registro e demonstração contábil que interessam ao presente estudo.

O artigo 5º da dita resolução já disciplinava que a inobservância das NBCs constituía infração disciplinar nos termos do Decreto-lei 9.295/1946. De certa forma, embora não haja disposição legal que responsabilize diretamente determinadas empresas a contabilizarem suas operações conforme o novo padrão introduzido pela Lei 11.638/2007, a edição de NBCs pelo CFC que substituíam tal padrão acaba por vincular, posto que indiretamente, o profissional contabilista às novas regras. Claro está que por se tratar de norma administrativa que regulamenta o exercício de uma profissão, não tem relevância jurídica comparada ao mandamento legal, aplicável às empresas de grande porte; a circunstância de os contabilistas se dobrarem aos mandamentos de seu órgão de classe, entretanto, permite um raciocínio que antecipa a generalização dos novos padrões.

Esse trabalho já era tencionado pelo CFC pouco antes da edição da Lei 11.638/2007. A Resolução CFC 1.106, de 26 de outubro de 2007, já anunciou que as NBCs editadas pelo CFC deverão “seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais”. Essa disposição geral foi revogada e substituída pela Resolução CFC 1.156/2009, a qual manteve essa determinação, mas a enriqueceu com uma nova classificação das normas contábeis.

A distinção entre normas profissionais e normas técnicas contida na Resolução CFC 751/1993 foi detalhada com subdivisões. Entre as normas profissionais, essas foram divididas de acordo com

a profissão a ser regida (contabilistas em geral, auditores independentes, auditores internos e peritos). Por sua vez, as normas técnicas foram subdivididas em nove gêneros diferentes, todas de acordo com o tipo de regra que sofreria convergência às normas internacionais. Os tipos de normas técnicas introduzidas são:

- *Norma Técnica Societária* (NBC TS): são as NBCs convergentes com as Normas Internacionais;
- *Norma Técnica do Setor Público* (NBC TSP): como é autoexplicativo, trata-se das NBCs convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade específicas para o Setor Público;
- *Norma Técnica Específica* (NBC TE): são as NBCs que não possuem norma internacional correspondente, as quais serão subsidiárias às NBC TS;
- *Norma Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica* (NBC TA): são as Normas Brasileiras de Auditoria, convergentes com os "ISASs" (*International Standards on Auditing*) da *International Federation of Accountants* ("Federação Internacional de Contadores", ou IFAC, na sigla em inglês);¹¹
- *Norma Técnica de Revisão de Informação Contábil Histórica* (NBC TR): são as Normas Brasileiras de Revisão convergentes com os *International Standards on Review Engagements* ("ISREs"), da IFAC;
- *Norma Técnica de Asseguração de Informação Não Histórica* (NBC TO): são as Normas Brasileiras de Asseguração, convergentes com os *International Standards on Assurance Engagements* ("ISAEs"), da IFAC;
- *Normas Técnicas de Serviço Correlato* (NBC TSC): são as Normas Brasileiras para Serviços Correlatos convergentes com os *International Standards on Related Services* ("ISRSS"), da IFAC;

11 A IFAC é uma fundação internacional fundada em 1977 em Munique e sediada em Nova Iorque, formada especificamente para a regulamentação internacional da profissão de contabilista. O CFC e o IBRACON são membros dessa fundação.

- *Normas Técnicas de Auditoria Interna* (NBC TI): são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de auditoria interna;
- *Normas Técnicas de Perícia* (NBC TP): são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de perícia.

Mantida a dicção do artigo 5º da Resolução CFC 751/1993 revogada (agora artigo 9º da nova Resolução), os contabilistas se encontram profissionalmente vinculados à obediência aos padrões internacionais recepcionados por essas NBCs, ainda que as empresas que sofram contabilização não estejam sujeitas ao tratamento da Lei das Sociedades Anônimas.

O artigo 10 da Resolução CFC 1.156/2009, ainda, dispõe que as normas técnicas vigentes continuarão devendo ser observadas até que revogadas pelas normas convergidas ao novo padrão que as substituam.

Uma vez que essa Resolução é recente (de 13 de fevereiro de 2009), não temos informação a respeito de eventual edição de normas contábeis de acordo com essa nova tipologia. Por ora, o CFC vem recepcionando o conteúdo dos pronunciamentos e orientações contábeis do CPC na forma de normas técnicas conforme a nomenclatura antiga.

Desses, aquele que mais interessa é o Pronunciamento Técnico CPC 13, o qual foi incorporado pela Resolução CFC 1.152/2009 como a NBC T 19.18. Essa recepcionou as mudanças trazidas pela Lei 11.638/2007 e a Medida Provisória 449/2008 (posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, ora vigente). Dessa forma, é possível dizer que, por via transversa, as alterações sofridas pela Lei das Sociedades Anônimas acabaram por afetar a contabilidade de todas as empresas, ao se obrigar o profissional responsável pela contabilização a obedecer-lhes.

Portanto, com base na competência prevista no artigo 10-A da Lei 6.385/1976, incluído pelo artigo 5º da Lei 11.638/2007, permitiu-se que o Conselho Federal de Contabilidade recepcionasse as normas de convergência aos padrões internacionais editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Por essa recepção, há a possibilidade de se entender que todos os profissionais da área contábil

estariam vinculados à aplicação dos novos preceitos contábeis, o que, pela via transversa, poderia impactar não apenas aquelas sociedades abrangidas e regidas pela Lei das Sociedades Anônimas em suas demonstrações contábeis, como todas as demais empresas por meio da possível generalização dos novos padrões.

3. RELAÇÃO ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS CONVERGIDAS E O REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)

Uma vez que as alterações trazidas pela Lei 11.638/2007 foram destinadas tão somente à alteração da forma de registro e demonstração contábil das sociedades, sem a pretensão de trazer alterações tributárias, percebeu-se entre os próprios elaboradores do projeto de lei a necessidade de garantir que as novas regras não trariam alterações à tributação.

A relação entre um problema e o outro pode ser entendida a partir de uma alegoria. Suponha-se que dois pintores (o primeiro representando o Mercado, o segundo o Fisco) farão um quadro a respeito do mesmo objeto (no caso, a evolução do patrimônio de uma pessoa jurídica em determinado exercício). Mesmo que os pintores se coloquem lado a lado, cada um tem uma perspectiva diferente do objeto. No caso brasileiro, no entanto, o pintor que representa o Fisco não pinta o seu quadro olhando para o objeto diretamente (ou seja, a partir de uma contabilidade puramente fiscal); ele observa o trabalho do outro pintor e busca reconstituir a imagem de acordo com sua perspectiva (a do LALUR).

Dentro dessa alegoria, ao ser alterado o paradigma da legislação societária, o pintor do Mercado muda seu cavalete para tomar outra perspectiva do objeto. Isso obrigaria o Fisco a mudar seu cavalete também, para observar o trabalho do colega. Para evitar isso, preservando a autonomia do trabalho de cada um, torna-se necessário que a lei garanta os ajustes de perspectiva que não estavam originariamente definidos.

Em pesquisa de Direito Comparado, Casalta Nabais identificou três modelos adotados ao redor do mundo para o problema de compatibilização do lucro contábil ao lucro tributário:¹²

- (i) o modelo de dependência total;
- (ii) o modelo de autonomia; e
- (iii) o modelo de dependência parcial.

O modelo de dependência total identifica lucro contábil como lucro tributário. Não há quaisquer normas tributárias regendo a apuração do lucro, apenas submete-se esse lucro à tributação. Recorrendo-se à alegoria dos pintores, o Fisco não pinta. Usa o quadro já pintado pelo Mercado.

O modelo de autonomia encontra-se no extremo oposto. A lei tributária prevê todas as regras necessárias para a elaboração de um balanço fiscal completamente diferente, envolvendo a classificação de ativos e passivos, depreciação, amortização etc. próprias para a apuração unicamente do lucro tributário. O pintor do Fisco ignora seu colega e faz uma pintura olhando diretamente para o objeto.

Já no modelo de dependência parcial, encontra-se a situação perfilhada acima com relação a ajustes de perspectiva de cada pintor. A lei tributária tem normas que permitem adequar o lucro contábil às necessidades do Fisco, já que esse último está vinculado a finalidades diferentes.

Como se percebe, em todos os momentos a legislação brasileira procurou se manter em um modelo de dependência parcial, mas com variações. No cenário pré-Lei das Sociedades Anônimas, havia confusão entre o lucro real e o lucro contábil (e, por consequência, de prejuízo contábil e fiscal), quase como no modelo de dependência total; com a criação do LALUR pelo Decreto-lei 1.598/1977, procurou-se destacar a diferença entre os dois conceitos, derivando o lucro real de uma das informações da contabilidade (o lucro líquido).

Já para a Lei 11.638/2007, a garantia de que a mudança de perspectiva não iria alterar os efeitos da aplicação da norma tributária foi estabelecida originalmente pela inclusão do §7º ao artigo 177

12 Cf. *Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra: Almedina, 2005, p. 576.

da Lei das Sociedades Anônimas, o qual previa genericamente que os lançamentos feitos para harmonizar as normas contábeis do modelo anterior ao atual não teriam efeitos tributários. Posteriormente, esse dispositivo foi revogado para ser substituído pelo Regime Tributário de Transição (RTT).

O RTT está previsto nos artigos 15 a 24 da Lei 11.941/2009, para apuração do lucro real em face dos critérios contábeis introduzidos pela Lei 11.638/2007. Basicamente, o regime propugna que para efeitos fiscais deverão ser mantidos os critérios de reconhecimento de receitas, despesas e custos na apuração do lucro líquido do exercício vigentes em 31 de dezembro de 2007 (ou seja, antes da entrada em vigor da Lei 11.638/2007).

Assim, como ressalta o parágrafo único do artigo 16, as normas contábeis convergidas elaboradas com base nas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 não poderiam ter efeitos fiscais. Por sua vez, as normas de natureza tributária que determinem como certo elemento deve ser contabilizado deixam de ter efeitos contábeis, sendo controlados unicamente no LALUR (artigo 17, inciso II e §2º).

Isso também representa, de certa forma, uma “sobrevida” das NBCs vigentes quando revogadas pelas NBCs convergidas, uma vez que servirão de orientação para os ajustes a serem efetuados no LALUR com base no artigo 17 da Lei 11.941/2009.

4. NEUTRALIDADE FISCAL DO RTT

Por outro lado, fica a questão de saber se o RTT permite que realmente haja neutralidade fiscal em todas as hipóteses. Seguindo a mesma lógica do modelo que sempre orientou nossa legislação tributária, não seria possível propor que isso seria possível.

Foi na Alemanha cunhada a expressão *Steuerbilanz* (balanço fiscal) para se referir a demonstrações financeiras fortemente ligadas ao balanço contábil, mas que deste se distanciam em função de sua finalidade tributária.¹³ Isso existe para permitir a apuração de

13 WÖHE, Günter, „Vorwort“, in (idem) *Die Handels- und Steuerbilanz*, München: Beck, 1977.

um lucro tributável que atenda ao princípio da isonomia, tomando como fio condutor a capacidade contributiva,¹⁴ ao mesmo tempo em que se mantém fiel ao princípio da legalidade.

No entanto, como na alegoria sobre os pintores, tanto a contabilidade como a apuração do lucro líquido devem espelhar a realidade, ainda que constituam representações diferentes de um mesmo objeto. Para proporcionar tal baliza, tomou-se como dogma que o balanço contábil deve servir de base ao balanço fiscal (princípio da parametrização, ou *Massgeblichkeitsprinzip*¹⁵), diferindo um e outro em função da existência de legislação tributária específica que dê outro tratamento à contabilização tributária.

Embora tanto o Brasil como a Alemanha saiam do mesmo ponto de partida, a premissa de que a partir da contabilidade societária seria possível extrair, com ajustes, o lucro tributário, há uma diferença que distingue profundamente os dois modelos de dependência parcial ao se tratar da Lei 11.638/2007: na Alemanha, as adaptações são feitas sobre o **balanço contábil**, o que quer dizer que a contabilização de itens do ativo, do passivo e do patrimônio líquido sofre ajustes, daí resultando o lucro tributário. No Brasil, como dispõe o artigo 6º do Decreto-lei 1.598/1977, os ajustes são feitos **diretamente ao lucro líquido apurado pela contabilidade**, mantendo-se intocado o conteúdo das contas do balanço.

Isso traz consequências relevantes ao se adotar o RTT. Serão apresentados abaixo dois exemplos.

A Lei 11.941/2009 determinou a extinção do ativo diferido, o grupo de contas no qual eram registradas as despesas pré-operacionais relativas a determinado empreendimento. O artigo 299-A, introduzido na Lei das Sociedades Anônimas, permite tão somente que o saldo remanescente em 31 de dezembro de 2008, que não

14 KRAUS-GRÖNEWALD, Marion, „Steuerbilanzen – Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit contra Vorsichtsprinzip?“, in BUDDE, Wolfgang D., MOXTER, Adolf e OFFERHAUS, Klaus, *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h. c. Heinrich Beisse, Düsseldorf: IDW, 1997, p. 285-297 (286-291).

15 BAETGE, Jörg, KIRSCH, Hans-Jürgen e THIELE, Stefan, *Bilanzen*, 8ª ed., Düsseldorf: IDW, 2005, p. 178.

possa ser reclassificado em outro grupo de contas, seja mantido até ser totalmente amortizado.

Por sua vez, o artigo 325, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999) permite a dedução da amortização de determinadas parcelas do ativo diferido, o que leva à dilatação do reconhecimento do custo ou despesa para outros exercícios. Isso tinha como efeito a amenização do prejuízo fiscal, diferindo-se o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Deveria a reclassificação dos itens retirados do ativo diferido ser revertida no LALUR para corresponder ao tratamento anterior da lei tributária? E as novas despesas pré-operacionais, que por sua natureza seriam antes classificadas como ativo diferido? Poderiam sofrer o tratamento anterior apenas como ajustes ao lucro líquido no LALUR?

O outro exemplo dessa afirmação está no tratamento da reserva de reavaliação de ativos, que sofreu tratamento semelhante ao ativo diferido pela Lei 11.638/2007, isto é, extinção com permissão para manutenção apenas do saldo existente. O artigo 4º da Lei 9.959/2000 permite que a contrapartida da reavaliação, registrada na reserva, seja computada no lucro real e na base de cálculo da CSLL apenas no momento em que ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Com a nova disposição, a reserva de reavaliação não mais existe, devendo ser o valor decorrente de “ajustes de avaliação patrimonial” levado diretamente ao resultado ao final do exercício. Deveria o valor da reavaliação ser estornado no LALUR, mantendo-se o controle fiscal da reserva?

Como se percebe, ambos os exemplos tratam de casos em que, havendo um modelo semelhante ao alemão, deveria ser feita uma reclassificação das contas do balanço societário para que dele se possa extrair o lucro tributário na forma anterior à Lei 11.638/2007. No entanto, no modelo brasileiro, que parte do lucro líquido sem adaptações das contas do balanço, a reversão dos efeitos da Lei 11.638/2007 requereria a existência de contas no LALUR, as quais não teriam correspondência na contabilidade societária.

A Lei 11.941/2009 não trata diretamente dessas questões, apenas das subvenções e doações governamentais e dos prêmios

na emissão de debêntures. Embora a leitura do artigo 17 da Lei 11.941/2009 dê a entender que deveria haver o controle dos saldos como contas no LALUR (com todas as dificuldades inerentes ao controle desses saldos), a Receita Federal, em soluções de consulta, inicialmente manifestou entendimento de que a extinção da conta de reserva de reavaliação significou o fim do tratamento fiscal correspondente:

Solução de Consulta nº 19, de 09 de março de 2009 (DISIT 06)

“REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO INTANGÍVEL APÓS A VIGÊNCIA DA LEI 11.638/2007. IMPOSSIBILIDADE. A partir de 1º de janeiro de 2008, data de vigência da Lei nº 11.638/2007, vedou-se às empresas a possibilidade de fazer, de forma espontânea, registros contábeis de reavaliação de ativos, face à extinção da conta ‘Reservas de Reavaliação’. AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL. UTILIZAÇÃO RESTRITA AOS CASOS PREVISTOS NA LEI Nº 6.404/1976 E ÀQUELES ESTABELECIDOS PELA CVM. A ‘Reserva de Reavaliação’ não foi substituída pela conta de ‘Ajustes de Avaliação Patrimonial’, que tem natureza e finalidade distinta. Esta se destina a escriturar, exclusivamente, os valores decorrentes de avaliação de instrumentos financeiros, além dos casos estabelecidos pela CVM com base na competência que lhe foi atribuída pela Lei nº 11.638/2007 e MP nº 449/2008. Aquela se destinava a escriturar as contrapartidas de valores atribuídos a quaisquer elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo”.

Solução de Consulta nº 23, de 18 de maio de 2009 (DISIT 10)

“REAVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. VEDAÇÃO. A partir de 1º de janeiro de 2008, é vedada a reavaliação de bens do ativo imobilizado”.

Como se viu, esse entendimento tem uma lógica própria. Cabe aqui o comentário de Assis Tavares, que bem ilustra a lógica

perseguida pela tributação brasileira nessa abordagem preliminar da questão:¹⁶

Balanço fiscal é o balanço real corrigido de acordo com as regras da legislação tributária. Porém, e como o que em última análise interessa, para efeitos da incidência dos impostos, é o saldo revelado pela conta de ganhos e perdas ou de resultados do exercício, é relativamente a este saldo que se deverão fazer as correções ordenadas pela legislação fiscal, quando a elas houver lugar. (...) A conta de resultados fiscal deriva da conta de resultados real como conseqüência de uma correção legal para fins tributários. (...) Assim, existem determinados custos ou prejuízos reais que a norma tributária não considera como tal e ainda determinados proveitos ou lucros que não são de considerar para efeitos de incidência do imposto. (grifos nossos)

O modelo de apuração do lucro real instaurado pelo Decreto-lei 1.598/1977, adaptando a legislação tributária à Lei das Sociedades Anônimas em sua redação original, é um modelo de sobreposição ao lucro líquido verificado pela contabilidade (como na alegoria a respeito dos pintores). Nesse sentido, parte dos tratamentos fiscais dispostos no Regulamento do Imposto de Renda depende diretamente da forma como a contabilidade registrou as operações da empresa.

Assim se observa que, dentro dessa lógica, o que possibilita o controle no LALUR para as subvenções e doações governamentais e os prêmios de emissão de debêntures é a criação de reservas no patrimônio líquido correspondentes ao valor com tributação diferida.¹⁷ Já para a reserva de reavaliação e o ativo diferido, expressa-

16 Cf. *Do balanço fiscal ao balanço real*, Lisboa: Livraria Clássica, 1970, p. 103.

17 De certa forma pode-se dizer que o mesmo tratamento pode ser entendido para o resultado de exercícios futuros, que simplesmente passou a ser registrado como conta de receita/custo diferido no passivo não circulante. A despeito dessa reclassificação, o momento de reconhecimento do custo e da receita não se alterou, de forma que a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL não seria impactada.

mente extintos, apenas a possibilidade de existência de um controle no LALUR tornaria o tratamento fiscal viável.

Dessa forma, seguindo-se esse raciocínio, quando o artigo 17 da Lei 11.941/2009 dispõe que ajustes além daqueles previstos originalmente serão necessários, cria-se formalmente no RTT um sistema híbrido em vez de um sistema independente. Esse sistema híbrido nem corresponderia perfeitamente ao regime anterior nem recepcionaria as características do regime atual, pois continua tendo que partir do lucro líquido do exercício apurado de acordo com as regras novas. Assim, a classificação de um item de uma forma diferente ao regime anterior acaba por depender de adaptações, visto que também as regras tributárias que impunham determinado tratamento contábil deixam de ter referibilidade no balanço.

Se assim fosse, seguindo-se a interpretação que a Receita Federal inicialmente manifestou, o RTT não atingiria plenamente o objetivo de neutralidade fiscal, pois as alterações trazidas pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 acabariam condicionando o controle no LALUR. Apenas nas situações em que a Lei 11.941/2009 dispôs expressamente sobre a criação de conta na contabilidade que permita que o reconhecimento da receita, custo ou despesa se dê no momento preconizado pela legislação tributária é que a dita neutralidade fiscal teria efeito.

Observando mais atentamente a redação do artigo 17 da Lei 11.941/2009, no entanto, destaca-se a disposição do inciso II:

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 (grifo nosso)

Repita-se a expressão: “métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007”. Levando-se à última consequência o conteúdo dessa expressão, observa-se que a intenção do legislador foi a de permitir que o RTT efetivamente atendesse à finalidade de prover neutralidade fiscal, propugnando que o LALUR adote os mesmos critérios contábeis anteriores à Lei 11.638/2007.

Ainda que se possa argumentar que a neutralidade fiscal não seria um princípio, o que neste estudo não se acolherá ou refutará, é notório que o legislador manteve uma lógica e uma intenção de proteger as normas tributárias de qualquer alteração. Nenhuma empresa se tornou mais ou menos lucrativa em função da mudança de paradigma contábil, de forma que não faria sentido que passasse a pagar mais ou menos tributos unicamente em função da altera-

ção do critério adotado. Também não haveria senso que a mera mudança de uma lei não tributária tenha por efeito majorar tributo sem atender aos princípios constitucionais que regulam a cobrança de tributos.

Como já ressaltado, em modelos de outros países, em que o lucro tributário também deriva do lucro contábil após ajustes, é plenamente possível a adaptação de elementos que não seriam contabilizados de acordo com o mesmo critério pela legislação societária, desde que tal adaptação esteja prevista em lei. No caso brasileiro, é possível entender que o artigo 17, inciso II, da Lei 11.941/2009 contém disposição que atende a essa finalidade, ao tomar por adoção os critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 como parâmetro da aplicação da norma tributária. Talvez atenta a tal disposição, a Receita Federal recentemente regulamentou o RTT por meio da Instrução Normativa RFB 949/2009.

5. A POSSÍVEL ALTERAÇÃO DE MODELO CONTÁBIL COM A IN 949/2009 – CRIAÇÃO DO FCONT

A IN RFB 949, editada bastante recentemente, em 16 de junho de 2009, ofereceu uma contribuição salutar à redução da insegurança jurídica referente aos efeitos tributários da alteração do critério contábil pela Lei 11.638/2007. Retomando a alegoria dos pintores, pode-se dizer que, para evitar a mudança do próprio cavalete, o pintor do Fisco requereu a colaboração do contribuinte para que esse mesmo colocasse um terceiro cavalete no lugar antes ocupado pelo Mercado. Ali o contribuinte pintaria um quadro intermediário, uma reconstituição do quadro que o Mercado teria elaborado daquela perspectiva, para que o Fisco pudesse fazer seu trabalho.

O mecanismo criado foi chamado de *Controle Fiscal Contábil de Transição* (“FCont”). De acordo com o artigo 8º da IN 949/2009:

Art. 8º. O FCONT é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que

considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

Tendo em vista a expressão “contas patrimoniais e de resultado”, a interpretação mais plausível é que se trata da elaboração de um balanço fiscal a partir do balanço societário, mas adotando unicamente as normas contábeis vigentes antes da edição da Lei 11.638/2007 e as normas tributárias que afetam essa contabilização.

Uma vez que tal regulamentação ainda é muito nova, não se pode ter total certeza do grau de liberdade que o Fisco veio assegurar ao contribuinte para efetuar esse quadro. Um exemplo seria o próprio ativo diferido. Um novo investimento que pelas normas contábeis anteriores poderia ser classificado no ativo diferido, mas que tem outra classificação na contabilidade societária, poderá ser reclassificado? Ou o Fisco obrigará a que se respeite a classificação original? A princípio, acreditamos que tal reclassificação seria possível, dada a redação do §2º do mesmo artigo 8º:

§ 2º. Para fins de escrituração do FCONT, **poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração**, nos termos do art. 249 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. (grifo nosso)

Explicando a presente ponderação: se a regulamentação permite que os custos sejam rateados de forma diversa à da nova contabilidade 11.638/2007, isso significa que tais custos deverão ser classificados em contas diferentes. Se é assim, então nada impede a reconstituição também da conta de ativo diferido na forma anterior à edição da Lei 11.638/2007, apenas para fins tributários, idem para resultado de exercícios futuros, reserva de reavaliação e outras contas que sofreram alteração substancial com a nova lei societária.

Justamente no dia anterior ao da edição da IN RFB 949/2009, havia sido editada uma solução de consulta que ao menos sugeria

que o ativo diferido deveria permanecer sendo contabilizado para fins fiscais caso a empresa tenha aderido ao RTT. Segue a ementa:

Solução de Consulta nº 52, de 15 de junho de 2009 (DISIT 10)

“ATIVO DIFERIDO. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, que tiverem feito a opção pelo Regime de Transição instituído pela Medida Provisória nº. 449, de 2008, atualmente Lei nº. 11.941, de 2009, devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício”.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº. 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, arts. 43 e 44; Lei nº. 6.404, de 1976, arts. 177 a 179, V, e 299 - A; Decreto nº. 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, arts. 247 e 274; Lei nº. 11.638, de 2007, art. 1º; Medida Provisória nº. 449, de 2008, arts. 15 a 22, 36 e 37; Lei nº. 11.941, de 2009, arts. 15 a 24.

Ressalvamos, contudo, que esse pode não ser o caso, visto que a Lei 11.941/2009 extinguiu a conta de ativo diferido, mas permitiu que o seu saldo fosse mantido. Dessa forma, é possível que a solução de consulta se refira às receitas e despesas financeiras atribuíveis ao saldo de ativo diferido existente até 31 de dezembro de 2008, sem necessariamente permitir um controle fiscal do ativo diferido sem um correspondente registro contábil para fins societários.

Outra inquietação seria nos casos em que as novas regras contábeis mandam não reconhecer na contabilidade um determinado item do ativo ou passivo até que se conheça seu valor justo ou valor realizável líquido, quando em contrapartida a legislação anterior pode permitir sua contabilização pelo custo histórico. Deverá o contribuinte registrar o ativo ou passivo no FCONT, mesmo sem “lastro” na escrituração comercial durante esse lapso? E se pudesse

ocorrer a situação inversa (meramente hipotética)? Poderia um item “sumir” do FCont porque a legislação contábil anterior não admite seu registro, enquanto a atual manda informá-lo?¹⁸

Observe-se que essas inquietações advêm do fato que o FCont não foi explícito quanto à adoção de um balanço fiscal. Após a elaboração do FCont, uma contabilidade paralela, elaborada pelas regras anteriores à Lei 11.638/2007, são feitos no LALUR os mesmos ajustes e compensações previstos anteriormente pela legislação tributária, sem qualquer alteração. Caso fosse adotado o modelo alemão, o lucro líquido apurado pelo balanço fiscal **seria o próprio lucro real**. O FCont serve unicamente para reconstituir o lucro líquido contábil que teria sido apurado caso a Lei 11.638/2007 jamais houvesse sido editada. Tanto isso é verdade que o §4º do artigo 8º da IN 949/2009 diz que se não houver diferença entre o balanço societário e o FCont, este último poderá ser dispensado.

Considerando-se que tanto o RTT como o FCont são iniciativas que se pretendem transitórias, é possível que a futura lei que venha a garantir a neutralidade fiscal sob o cenário da Lei 11.638/2007 não mantenha mais um pintor auxiliar colaborando no trabalho do Fisco. Como visto ao se tratar do Direito Comparado, é possível tanto a criação de uma contabilidade fiscal independente como a adoção do modelo de um balanço fiscal, já que o modelo brasileiro de ajustes ao lucro líquido se tornou insuficiente.

18 Ainda não foram publicados todos os pronunciamentos contábeis, de forma que se torna difícil a pesquisa de hipóteses em que esses casos específicos ocorreriam, mas não os impossibilita. Um caso análogo que poderia ser citado é o registro do ativo de um arrendamento mercantil: a norma tributária que disciplina a matéria (Lei 6.099/1974, com alteração da própria Lei 11.941/2009) e o Pronunciamento Contábil CPC 06 estabelecem de forma diferente a separação entre arrendamento mercantil operacional, no qual o bem é considerado da arrendadora, e financeiro, no qual deve ser contabilizado pela arrendatária. O primeiro prevê que será tratado como arrendamento financeiro todo aquele em que a soma das prestações for superior a 75% do custo do bem, enquanto o segundo diz que o critério será a transferência dos riscos e benefícios do ativo ao arrendatário. Assim, a princípio seria perfeitamente possível que uma mesma operação tivesse que ser registrada como arrendamento mercantil operacional no balanço contábil e como arrendamento mercantil financeiro no FCont. Isso sugere que, na mesma empresa, o bem constará como ativo em uma representação, mas não na outra, inclusive para o fim de aproveitamento das despesas de depreciação.

Não parece improvável, outrossim, que a inovação trazida pelo RTT seja eternizada, prevendo-se na nova lei apenas os métodos e critérios necessários à conversão do balanço societário no quadro intermediário. Uma vez que as discussões sobre o tema ainda são bastante preliminares, qualquer consideração a esse respeito é mera conjectura. Resta constatar, na prática, quais serão as vantagens e as desvantagens da elaboração do FCont.

CONCLUSÕES

A Lei 11.638/2007 e a Lei 11.941/2009 trouxeram alterações significativas em termos de contabilização da atividade econômica das empresas brasileiras, com vistas a aproximar as demonstrações contábeis aos padrões internacionais. Para bem fazê-lo, criou-se um arcabouço jurídico para, no nível contábil, vincular a atividade do contabilista à observância das novas regras, conforme forem sendo recepcionadas no Direito interno.

O Conselho Federal de Contabilidade é a entidade responsável por determinar as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) que vinculam a atividade do contabilista. Com base no novo artigo 10-A da Lei 6.385/1976, essa entidade tem internalizado como NBCs os pronunciamentos e orientações técnicas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão colegiado do qual participam várias entidades representativas do mercado com o papel único de adaptar as normas internacionais do IASB aos padrões contábeis vigentes no Brasil. Dentro desse programa, foi prevista a substituição paulatina das NBCs vigentes por outras convergidas aos padrões internacionais.

Do ponto de vista tributário, a separação entre as demonstrações contábeis e tributárias é antiga, já buscada na redação original da Lei das Sociedades Anônimas. Esse objetivo chegou a ser relativamente atendido pelo Decreto-lei 1.598/1977, embora tenham permanecido pontos de conflito entre a lógica societária e a lógica tributária. A adaptação às normas contábeis internacionais, no entanto, requereu por parte da legislação societária uma mudança de paradigma, a qual não foi acompanhada pelo Direito Tributário.

A necessidade de se neutralizarem os efeitos das novas regras contábeis na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido resultou na criação do Regime Tributário de Transição (RTT). Esse regime foi criado para a adaptação no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) do lucro líquido apurado de acordo com as novas regras às normas contábeis vigentes antes da Lei 11.638/2007. Dessa forma, ainda que revogadas, as NBCs vigentes continuariam necessárias para a correta apuração do IRPJ e da CSLL.

No entanto, seguindo-se a lógica inicialmente sugerida pela Receita Federal em soluções de consulta, de uma apuração do lucro real completamente dependente da contabilidade, o RTT não seria completamente neutro do ponto de vista fiscal. Isso porque nem todos os institutos jurídicos outrora vigentes foram mantidos pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, como é o caso da reserva de reavaliação e do ativo diferido, que tinham tratamento fiscal próprio.

Por outro lado, a teor do disposto no inciso II do artigo 17 da Lei 11.941/2009, é possível entender que a legislação contábil anterior à Lei 11.638/2007 foi apropriada pela legislação tributária como parâmetro para tributação, inclusive no que tange aos critérios de classificação dos itens componentes do ativo, passivo e patrimônio líquido. Adotando-se esse posicionamento, seria possível considerar que o RTT atende plenamente ao objetivo de neutralidade fiscal manifestado pelo legislador com a edição da Lei 11.638/2007.

Esse entendimento é o que parece ter finalmente sido adotado pela Receita Federal, ao prever na IN RFB 949/2009 a elaboração do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont), uma escrituração intermediária composta com as normas contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Tal escrituração, no nosso entendimento da redação da instrução normativa, permitiria, por exemplo, a reconstituição do ativo diferido mesmo em investimentos futuros, a fim de se manter intacto o tratamento fiscal existente.

Tendo em vista que tanto o RTT como o FCont são respostas transitórias ao problema, resta saber quais traços deverá observar a lei que venha a substituí-los. O que pode se antecipar é que, dada a insuficiência do modelo atual de ajustes ao lucro líquido, tanto

poderá ser mantido o modelo do RTT na nova lei, como também poderá ser utilizada uma contabilidade fiscal independente ou uma contabilidade fiscal dependente da societária, como no modelo alemão. No entanto, ainda é cedo demais para se definir com maior certeza qual o melhor caminho a seguir, posto que parte da escolha do legislador dependerá do perfil das novas regras contábeis e do sucesso do RTT em traduzi-las para critérios tributários.