

# CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-CONTÁBEIS (Aproximações e Distanciamentos)

2º volume

Coordenadores

---

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA  
ALEXSANDRO BROEDEL LOPES

Autores

---

ALEXSANDRO BROEDEL LOPES  
ANDREA BAZZO LAULETTA  
EDISON CARLOS FERNANDES  
ELIDIE PALMA BIFANO  
ELISEU MARTINS  
GUILHERME LAUTENSCHLAEGER NOVELLO  
KAREM JUREIDINI DIAS  
LUÍS EDUARDO SCHOUEI  
MARCOS SHIGUEO TAKATA  
MATHEUS BERTHOLO PICONEZ  
MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI  
NELSON CARVALHO  
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
ROBERTO QUIROGA MOSQUERA  
RODRIGO DE FREITAS  
SERGIO ANDRÉ ROCHA  
SÉRGIO DE IUDÍCIBUS  
TATIANA LOPES  
VINICIUS FELICIANO TERSI



ISBN 978-85-7500-217-9



9 788575 002179

**DIALÉTICA**

© vários autores

**DIALÉTICA** é marca registrada de  
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br  
Fone/Fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 978-85-7500-217-9

Revisão de texto: Bianca Bianchi Maia, Maira Laranjeira Lopes,  
Quéfren de Moura Camargo e Sabrina Dupim Moriki.

Editoração: nsm

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e  
distanciamentos), 2º volume / coordenadores  
Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes. --  
São Paulo : Dialética, 2011.

Vários autores.  
ISBN 978-85-7500-217-9

1. Contabilidade 2. Contabilidade tributária  
3. Direito 4. Direito e contabilidade 5. Direito  
tributário - Brasil 6. Economia 7. Interdisciplinaridade  
e conhecimento I. Mosquera, Roberto Quiroga. II. Lopes,  
Alexsandro Broedel.

11-03187

CDU-34:336.2:657.46(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Contabilidade e direito tributário  
34:336.2:657.46(81)
2. Brasil : Direito tributário e contabilidade  
34:336.2:657.46(81)

## Sumário

ALEXSANDRO BROEDEL LOPES e ROBERTO QUIROGA  
MOSQUERA - Apresentação 9

ALEXSANDRO BROEDEL LOPES - A "Política de Balanço"  
e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias  
Abertas

I. Introdução. II. A Natureza Jurídica das Demonstrações Finan-  
ceiras. III. O Ordenamento Contábil Brasileiro Trazido pela Lei  
11.638/2007. IV. "Política de Balanço" e seu Entendimento na  
Nova Estrutura Contábil Brasileira. V. Conclusões. 11

ANDREA BAZZO LAULETTA e GUILHERME LAUTENS-  
CHLAEGGER NOVELLO - Os Efeitos Tributários Decorrentes  
das Novas Regras Contábeis de Depreciação

I. Introdução. II. Depreciação Contábil e Fiscal: Distinção Teleo-  
lógica. III. Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado no Antigo  
Regime Contábil. IV. Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado  
com o Novo Regime Contábil. V. Efeitos Fiscais das Mudanças  
Contábeis Durante o RTT. VI. Conclusões. 20

EDISON CARLOS FERNANDES - Encerramento do Ano Fis-  
cal de 2010 (IRPJ/CSLL no Contexto dos IFRS)

1. RTT - Que Neutralidade? 2. Dedutibilidade da Inadimplên-  
cia (PDD). 3. Taxa de Depreciação Dedutível. 4. Tratamento do  
*Leasing* (Arrendamento Financeiro). 5. Dedutibilidade do *Impairment*.  
6. Ágio de Investimento: Composição, Amortização e sua Dedu-  
ção. 7. Tributação do Custo Atribuído (*Deemed Cost*). 8. Incenti-  
vos Fiscais: Condições Contábeis e Societárias e Tratamento Tri-  
butário. 35

ELIDIE PALMA BIFANO - As Novas Normas de Convergên-  
cia Contábil e seus Reflexos para os Contribuintes

1. Apresentação do Tema. 2. Convergência Contábil: Breve Aná-  
lise da Situação Atual. 3. O Balanço na Lei Brasileira. 4. Metodolo-  
gia de Avaliação de Investimentos em Sociedades Controladas e  
Coligadas: Divergências entre Agentes Reguladores e seus Refle-  
xos. 5. Intangíveis: Método de Registro e Avaliação. 6. Crítica ao  
Sistema Vigente. 51

ELISEU MARTINS e SÉRGIO DE IUDÍCIBUS - Intangível - Sua Relação Contabilidade/Direito - Teoria, Estruturas Conceituais e Normas - Problemas Fiscais de Hoje

1. Introdução. 2. Teoria, Estrutura Conceitual e Regulação. 3. Exemplos da Dissociação entre Teoria, Estrutura Conceitual e Regulação. 4. O Problema da Trilogia Teoria-Estrutura Conceitual-Regulação no Caso do Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*) - Principalmente no Brasil. 5. O *Goodwill* é um Ativo? Deve ser Amortizado? 6. Revisitando agora o Porquê dos Problemas Tributários da Amortização do *Goodwill* no Brasil de Hoje. 7. Finalizando.

69

KAREM JUREIDINI DIAS - O Ágio e a Intertextualidade Normativa

1. Considerações Iniciais. 2. Tratamento Fiscal e Contábil do Ágio antes da Lei nº 11.638/2007. 3. O Tratamento do Ágio na Jurisprudência Administrativa. 4. Alterações na Legislação Contábil e o Regime Tributário de Transição. 5. Os Efeitos Fiscais e a Caracterização do Suporte Fático para Aplicação do RTT. 6. Conclusões.

86

LUÍS EDUARDO SCHOUERI e VINICIUS FELICIANO TERSI - As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter Neutralidade Tributária?

Introdução. 1. O que significa o RTT para a Tributação da Renda e das Receitas. 2. Tipos de Conflitos Interpretativos e Problemas Identificados na Inter-relação entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade. 3. Conclusões.

107

MARCOS SHIGUEO TAKATA - A "Nova" Contabilidade Relativa às *Stock Options* - Sua Relação e Reflexo ou não no Direito Tributário

1. Considerações Iniciais. 2. Breve Histórico do Tratamento Contábil Internacional e Nacional das *Stock Options*. 3. A Contabilização das *Stock Options* - Normas Internacionais de Contabilidade, IFRS 2 - Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1). 4. Tributação Relativa a *Stock Options* em alguns Países. 5. A "Nova Contabilidade" e o Tratamento das *Stock Options* - Discussão e sua Relação com o Direito Tributário. 6. A Tributação no Brasil Relativa às *Stock Options* - Beneficiários e Companhia Emissora.

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI - As Novas Normas de Convergência Contábeis e seus Reflexos para os Contribuintes

I. Introdução. II. Os Propósitos da Contabilidade e da Tributação. III. Embasamento Teórico: Ligação entre Contabilidade e Tributação. IV. Experiência da União Europeia na Adoção do IFRS. V. Alinhamento da Contabilidade. VI. A Nova Contabilidade e a Busca da Neutralidade Tributária no Brasil. VII. Considerações Finais.

151

183

NELSON CARVALHO - Instrumentos Financeiros Híbridos

1. A Origem de Tudo. 2. O que está na Raiz do Novo Ordenamento Contábil. 3. Contabilidade, Finanças e Economia interagindo. 4. As Armadilhas. 5. Um Desafio Especial: Instrumentos Financeiros. 6. Uma Primeira Subdivisão "Didática". 7. Uma Incursão Breve sobre Análise de Desempenho Empresarial. 8. E onde surge o Problema? 9. Alguns Detalhes. 10. O Caso Particular do Bacen. 11. Estudos Realizados. 12. Comentários Finais.

202

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA - Questões Atuais sobre o Ágio - Ágio Interno - Rentabilidade Futura e Intangível - Dedutibilidade das Amortizações - As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito

1. Breves Observações. 2. A Avaliação dos Investimentos e a Fundamentação dos Ágios (e Deságios). 3. O Ágio Interno.

212

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA e MATHEUS BERTHOLO PICONEZ - Tratamento Tributário dos Instrumentos Financeiros Híbridos

I. Introdução. II. Instrumentos Financeiros Híbridos no Mundo. III. Análise Contábil dos Instrumentos Financeiros Híbridos. IV. A Análise Tributária: Distinção entre Dividendos e Juros. V. Conclusão.

233

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA e RODRIGO DE FREITAS - Aspectos Polêmicos do Ágio na Aquisição de Investimento: (i) Rentabilidade Futura e (ii) Ágio Interno.

1 - Introdução. 2 - Do Relacionamento entre Direito e Contabilidade. 3 - Considerações Gerais sobre o Ágio Pago na Aquisição de Participações Societárias no Brasil. 4 - Expectativa de Rentabilidade Futura como Fundamento Econômico do Ágio. 5 - Ágio Interno - Distinção entre Tratamento Contábil e Fiscal. 6 - Conclusão.

248

de sua comprovação ou efetiva existência; de ausência acerca da comprovação de existência do próprio investimento ou do ato jurídico que desencadeou a autorização para a amortização. Tudo enquanto tais questionamentos refiram-se à matéria probatória, sem pretensão de se flexibilizar as imposições ou autorizações *ex lege*, próprias do regime de Direito Público, em que se insere o Direito Tributário.

Após a edição da Lei nº 11.638/2007, respeitáveis doutrinas confrontam-se acerca da existência ou não de intertextualidade normativa entre as disposições do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e das normas contábeis e societárias. Em se adotando a possibilidade de intertextualidade normativa e não contrariedade entre as normas, as disposições do Decreto-lei nº 1.598/1977 são interpretadas no contexto em que se insere atualmente o seu suporte fático.

Nessa toada, não restam alterados os efeitos do ágio para fins fiscais, mas a qualificação do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura pressuporia a existência de elementos que denotam o seu conceito agora regrado. Noutras palavras, para a doutrina que assim entende, a mensuração do referido ágio implicaria, antes, na apropriação ou na identificação dos bens, tangíveis e intangíveis a valor justo. Ressalvamos, contudo, que aquilo que não for individualmente identificável e mensurável não há que ser alocado como intangível para efeito do cálculo do valor justo, já que essa é a própria definição do valor que se deve computar a título de pagamento por expectativa de rentabilidade futura.

O laudo de avaliação da pessoa jurídica tem, nesse cenário, presunção de oponibilidade ao Fisco. A contestação especificamente sobre o critério de mensuração não pode ser vaga ou desprovida de conteúdo probante, sob pena de não afastar a presunção de validade do laudo fornecido por entidade tecnicamente competente.

Por fim, em caso de requalificação do fundamento do ágio pela fiscalização, a coerência intranormativa impõe que sejam considerados os valores eventualmente dedutíveis, conforme fundamento de ágio admitido pela Autoridade Administrativa.

## As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter Neutralidade Tributária?

LUÍS EDUARDO SCHOUEI

*Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.*

VINICIUS FELICIANO TERSI

*Advogado em São Paulo. Graduando em Contabilidade pela Universidade de São Paulo.*

### Introdução

Tornou-se lugar comum apontar o Direito Tributário como “Direito de sobreposição”, expressão que não esconde o preconceito acerca da prevalência do Direito Privado e suas formas, que condicionariam a tributação. Não é sem razão que ainda hoje se apontem os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional como marcas daquela prevalência, a firmar, com a tinta indelével da Lei Complementar, qualquer tentativa do tributarista na busca de institutos próprios para sua ciência. Até mesmo institutos próprios do Direito Tributário, como a capacidade contributiva, parecem dobrados à ditadura do Direito Privado, que imporá fossem as manifestações de capacidade contributiva convertidas em conceitos, para só então se submeterem à subsunção.

Em tal cenário, não causa surpresa tenha a contabilidade servido de ferramenta - não mais que isso - a serviço da tributação. O legislador tributário usou e abusou daquela, certo de contar com aliada segura para a correta captura dos fenômenos econômicos e tradução para os termos. A contabilidade, por sua vez, revelava-se sensível a sua nova missão, já não mais se prestando a apresentar a condição econômica da empresa, mas limitando-se ao papel acessório que lhe fora destinado pelo legislador tributário. Este via-se à vontade, impondo critérios para o



Luís Eduardo Schoueri



Vinicius Feliciano Tersi

reconhecimento de receitas e despesas, certo de que não haveria espaço para qualquer resistência. Em alguns anos, já não mais havia que se falar em contabilidade gerencial. Uma ciência desenvolvida para guiar investidores e o mercado em geral acerca da situação econômica da empresa vira-se enjaulada, aprisionada por uma série de requisitos indispensáveis à missão que lhe fora reservada pelo legislador tributário. Uma vez confiando o legislador tributário naquela ferramenta que lhe servira para apurar o patrimônio da empresa, cabia à contabilidade manter-se no papel que lhe fora assim designado.

Se para os propósitos tributários as restrições à contabilidade foram de muita valia, a realidade do mercado logo revelaria o vácuo que o aprisionamento da contabilidade fazia sentir. Investidores, iludidos pelos números que a contabilidade apresentava, perdiam fortunas, colocadas em negócios sem condições de prosperar. O mercado perdia, aos poucos, um de seus mais preciosos requisitos de funcionamento: a informação. Poucos privilegiados conheciam as reais condições da empresa, enquanto a maioria de investidores ou credores em geral se viam fiar em dados apurados segundo o mais apurado rigor científico, mas já descolados da realidade econômica que subjazia.

É em tal panorama que se deve entender o impacto trazido pela Lei 11.638/2007. Seguindo tendência que já se verificava em outros mercados, também o legislador brasileiro se viu forçado a oferecer ao mercado a necessária transparência da realidade econômica. Foi o momento do resgate do papel da contabilidade, não mais serva do legislador tributário, mas protagonista na legislação de mercado de capitais. Às demonstrações financeiras, reservava-se doravante um papel de guia acerca da situação econômica do negócio. Importava aos investidores e ao mercado em geral conhecer a efetiva viabilidade do negócio, seus percalços e oportunidades. Abandonava-se, em síntese, o formalismo, passando-se a introduzir uma consideração econômica do negócio.

Viu-se, a partir daí, o legislador tributário diante do dilema: poderia ele, com base no artigo 43 do Código Tributário Nacional, acompanhar a nova tendência da contabilidade e também ele, firme na ideia de disponibilidade econômica, abrir mão das velhas figuras do Direito Civil, reconhecendo um acréscimo patrimonial a partir de uma perspectiva econômica ou, ao contrário, manter-se fiel a sua tra-

dição, firmando a tributação apenas à luz de acréscimos no patrimônio civil?

A opção do legislador tributário, pelo menos naquele momento (e até a presente data), foi no sentido de se manter no território que conhecia. Apesar de permitida a tributação da mera disponibilidade econômica de renda, optou o legislador por se manter firme naquilo que se convencionou chamar “disponibilidade jurídica”.

Para tanto, importava encontrar ferramenta para que se apurasse o acréscimo patrimonial; a contabilidade, com suas inovações, já não se prestaria a tanto, já que o próprio conceito de patrimônio evoluíra para uma perspectiva econômica, onde cabiam categorias como “valor justo” que, posto apresentarem relevância econômica, carecem de qualquer substância quando se considera o patrimônio como um conjunto de direitos e obrigações.

Daí a importância de se entender as inter-relações da (Nova) Contabilidade com a legislação tributária. Esta já não mais se pode fiar naquela e a última se livrou das amarras da primeira. Por outro lado, o legislador tributário não quis criar uma nova contabilidade, paralela à societária, para lhe servir de suporte. Ao contrário, preferiu valer-se da primeira, exigindo, entretanto, uma série de adaptações e correções, a fim de que “distorções” trazidas pela Lei 11.638/2007 não influenciassem o resultado tributário. A Lei 11.941/2009 chamou a esse conjunto de adaptações de Regime Tributário de Transição (RTT), o qual funcionaria por meio do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), programa que serviria para adaptar a Nova Contabilidade aos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 antes dos ajustes previstos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

São essas “distorções” o objeto deste estudo. Pretende-se evidenciar a existência de situações em que se torna problemática a compatibilização entre a Nova Contabilidade e a legislação tributária, propondo caminhos para a solução dos conflitos ou apontando onde o modelo escolhido pelo legislador tributário aparentemente apresenta falhas.

Primeiramente, será analisado mais a fundo o próprio RTT e o FCONT. Posteriormente, serão apresentados os tipos de conflitos encontrados entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade para, ao final, determinar até que ponto esses controles são eficazes na realização de seu propósito.

## 1. O que significa o RTT para a Tributação da Renda e das Receitas

Para bem explicar o papel do RTT para a tributação da renda e das receitas hoje, convém estabelecer o pano de fundo em que ocorrem os conflitos entre Direito e Contabilidade. Sobre essa premissa será bastante claro o papel do RTT e as dificuldades inerentes à sua utilização.

Em estudo anterior,<sup>1</sup> explicamos que, no Brasil, o Direito Tributário não começa seu trabalho olhando diretamente para seu objeto (a evolução do patrimônio de uma pessoa jurídica em dado exercício), mas aproveita a perspectiva que a Contabilidade tem a respeito desse objeto e adapta-a de acordo com suas próprias prerrogativas por meio do Lalur. Nisso já havia uma tensão entre o lucro contábil e o lucro tributável.

Até a edição da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/1976), não havia uma distinção clara entre ambos. O "lucro real" nada mais seria que o próprio lucro contábil após ajustes extracontábeis para que apenas as atividades normais da empresa fossem tributadas. Havia um total apoderamento das normas contábeis pelas normas tributárias, para que a contabilização atendesse aos interesses do próprio Fisco.<sup>2</sup>

A Lei das Sociedades Anônimas veio em parte para reverter essa situação. Entre os objetivos dos autores do projeto de lei que a originou, procurou-se corrigir a omissão da legislação comercial sobre a matéria contábil, a fim de oferecer demonstrações financeiras mais próximas do interesse de acionistas, credores e investidores.<sup>3</sup>

A fim de que as mudanças contábeis não tivessem impactos fiscais, editou-se o Decreto-lei 1.598/1977, que criou o Lalur e outras regras para separar a formação do lucro contábil da apuração da base de cálculo do imposto de renda. Na época, não se esperava que o Decreto-lei 1.598/1977 fosse durar tanto tempo. Ao contrário, os

autores da Lei 6.404/1976 já preconizavam a independência da legislação societária, fazendo-se necessária uma legislação tributária completamente independente.<sup>4</sup> Entretanto, ao se iniciar o processo de consulta acerca dos parâmetros que a contabilidade tributária (independente) deveria seguir, recebeu-se tamanho número de sugestões, que já não seria possível editar uma lei contábil tributária a tempo de atender o encerramento do exercício fiscal. Daí a ideia de um Decreto-lei que, provisoriamente, trataria da matéria, apenas "corrigindo" alguns excessos da Lei 6.404/1976, por meio do Lalur. Essa ferramenta provisória acabou por ganhar ares de definitividade, apenas se interrompendo sua trajetória com a recente Lei 11.638/2007, editada com mais de três décadas de atraso.

Nas décadas de vigência do Decreto-lei 1.598/1977, porém, a legislação tributária não deixou de influir na forma de apuração do lucro contábil. Passou a impor, por meio de leis e pareceres normativos, como os fenômenos contábeis deveriam ser registrados para que posteriormente sofressem tributação.<sup>5</sup> O aprisionamento da con-

<sup>4</sup> 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 o 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 de 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)

<sup>5</sup> Um exemplo clássico disso é a contabilização dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP). Criados pela legislação tributária (Lei 9.249/1995), a regulamentação previu que deveriam ser registrados contabilmente como despesa financeira (art. 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF 11/1996). Apesar do tratamento tributário (juros dedutíveis dentro dos limites estabelecidos por lei), para fins contábeis o pa-

<sup>1</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo; e TERSI, Vinicius Feliciano. "Algumas Ponderações a Respeito do Regime Tributário de Transição". In: FERNANDES, Edison Carlos; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários da Nova Lei Contábil: Lei 11.638/07 (com a Lei 11.941/09)*. São Paulo: MP, 2010, p. 356.

<sup>2</sup> *Op. cit.*, pp. 347-350.

<sup>3</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Efeitos Tributários da Lei nº 11.638/07*. São Paulo: Ed. do Autor, 2008, p. 18.

tabilidade, acima referido, tornava-se evidente. Não se admitiria que a contabilidade, investida da nobre missão de assegurar o correto recolhimento de tributos, se afastasse do olhar cauteloso e atento das autoridades tributárias.

Ademais, deve-se reconhecer que não havia razões para as autoridades tributárias desconfiarem do bom comportamento da contabilidade, já que esta até 31 de dezembro de 2007 não divergia profundamente da perspectiva fiscal, pois em ambas o patrimônio era visto sob a perspectiva da forma jurídica, e não da essência econômica, como hoje.<sup>6</sup>

Assim, o trabalho da Contabilidade tinha autonomia, mas não *independência*. Isso porque estava sob constante supervisão e intervenção da perspectiva fiscal, que dependia de seu trabalho. Tal cenário criou o que se convencionou apelidar de “BR GAAP”,<sup>7</sup> um sis-

gamento de JCP é uma forma de distribuição de resultado. Para evitar o conflito com a Receita Federal, a Deliberação CVM 207/1996 autorizou que os JCPs fossem primeiramente contabilizados como despesas financeiras (para atender à Instrução Normativa), depois revertidos e contabilizados como distribuições do resultado. Após as novas leis contábeis esse procedimento continua sendo recomendado para se evitar autuação fiscal (IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 372).

<sup>6</sup> Observe-se, por exemplo, o comentário de Calixto Salomão Filho na obra de Fábio Konder Comparato antes do advento das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009: “No direito societário, a mesma preocupação com a realidade das formas, portanto com o poder de disposição sobre unidades juridicamente autônomas mas economicamente dependentes, tem escopos diversos. A preocupação é com a determinação por interesses estranhos aos interesses da sociedade dos destinos do patrimônio social. Tal escopo é, obviamente, muito mais indefinido do ponto de vista econômico e jurídico que a hoje já bem teorizada discussão sobre as estruturas concorrenciais. Daí porque a idéia de influência dominante no direito societário é de pouco valor explicativo. Acaba sendo necessário empreender, como faz o autor, uma análise casuística de hipóteses que podem levar ao exercício dessa influência dominante. O ‘controle’ tanto dos rumos patrimoniais quanto dos rumos empresariais da sociedade passa a ser relevante.” (Vide COMPARATO, Fábio Konder; e SALOMÃO FILHO, Calixto. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. 4ª ed. - destaques nossos) Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 90. Observe-se que uma das inovações das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 foi alterar o conceito jurídico de controle a fim de esse se aproximar da essência econômica envolvida.

<sup>7</sup> “BR GAAP” é um termo que significaria “Brazilian Generally Accepted Accounting Principles”, uma referência direta à denominação das normas contábeis estadunidenses (“US GAAP”). A substituição pelas normas internacionais do IASB significou também uma mudança de direção do nosso sistema para outro, adotado na Europa, em que os princípios contam mais do que as regras.

tema de contabilização único ao Brasil, fortemente influenciado pelo tratamento tributário brasileiro e pouco informativo para qualquer um que não tenha experiência com nosso sistema. Essa situação também criou dificuldades na comparação de resultados entre as empresas brasileiras e as estrangeiras, de forma que afetou indiretamente a capacidade de as empresas brasileiras captarem recursos externos.

O advento da nova legislação contábil fez com que a Contabilidade mudasse de perspectiva para um lugar mais distante que o ponto de vista fiscal. Nesse panorama, a criação do RTT seria equivalente à colocação de um ponto intermediário (o FCONT), na mesma posição ocupada antes pela Contabilidade.

Essa solução, tida como temporária (assim como o Decreto-lei 1.598/1977 foi em relação à redação original da Lei das Sociedades Anônimas), representa de certa forma uma “sobrevida” das normas contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. O art. 16 da Lei 11.941/2009 diz isso expressamente:

“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.”

Mais que o advento do Decreto-lei 1.598/1977 representou, porém, há agora uma divergência de fundamento entre a contabilidade societária e a fiscal, pois essas buscam fenômenos diferentes. Assim sendo, cabe ir além e apresentar uma proposição de trabalho para as próximas páginas: a de que a *mudança na legislação contábil força a legislação tributária não apenas a uma adaptação de perspectiva, mas também a uma redefinição de seu papel.*

Cabe questionar: o que a informação de um sistema (como o Direito Tributário) serve para o outro sistema (Nova Contabilidade) e vice-versa? Em artigo instigante, Gunther Teubner apresenta constatação exata da interpretação dos dados de um sistema por outro:

“Por exemplo, a Economia constrói a sociedade para si mesma pela linguagem dos preços; ela não trata o Direito como instruções cogentes para conduta, mas o inclui em seus cálculos como um fator de custo (quantidade e probabilidade de sanções). A Política constrói seu ‘público’ para si mesma por meio da linguagem do poder; o Direito constrói sua ‘realidade legal’ pela distinção entre certo e errado.”<sup>8</sup>

Quer dizer: a Nova Contabilidade não vê mais o Direito Tributário como um vetor, mas como mero fornecedor de uma informação a ser registrada: o valor dos tributos devidos, registrados como despesa do exercício.<sup>9</sup> Cabe mencionar, porém, que embora o valor dos tributos seja registrado contabilmente, o cálculo para chegar nesse valor é elemento totalmente estranho à Contabilidade, mas objeto do Direito Tributário.

Cabe questionar se no novo cenário o Fisco se limitará ao papel que lhe sobrou (calcular base de cálculo sob uma perspectiva jurídica do patrimônio) sem se imiscuir no novo trabalho da Contabilidade (observar o mesmo patrimônio de uma perspectiva econômica), talvez por meio da criação de um caminho próprio (um sistema de controle semelhante à Contabilidade, mas servindo unicamente à apuração da base de cálculo).

Assim, dentro desse contexto, a opção pelo RTT significaria a garantia da “neutralidade tributária” das alterações feitas à legislação

<sup>8</sup> Tradução livre de: “For example, the economy constructs society for itself via the language of prices; it does not treat law as binding instructions for conduct, but includes it in its calculations as a cost factor (amount and likelihood of sanctions). Politics constructs its ‘public’ for itself via the language of power; law constructs its ‘legal reality’ via the distinction between right and wrong.” (TEUBNER, Gunther. “‘And God Laughed...’: Indeterminacy, Self-Reference, and Paradox in Law”. *Stanford Literature Review* v. 7. Stanford: Stanford University Press, 1990, p. 28)

<sup>9</sup> Há ainda outras formas de classificação contábil dos fenômenos fiscais, como o registro do prejuízo fiscal como ativo no balanço, por exemplo. Mesmo assim, o registro contábil do prejuízo fiscal não obedece a regras tributárias, mas a normas previstas pela própria Contabilidade (hoje em dia, pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 (Tributos sobre o Lucro)).

contábil. Afinal, a mera alteração da forma de se registrar o lucro não significa que uma entidade merece maior ou menor tributação, pois a entidade não ficou mais ou menos rica em função disso. O objetivo das próximas seções será o de demonstrar até que ponto essa promessa é realmente factível.

## 2. Tipos de Conflitos Interpretativos e Problemas Identificados na Inter-relação entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade

Pelo exame dos problemas que serão dispostos nesta seção, considerou-se válido criar uma tipologia de conflitos interpretativos como guia de entendimento. Foram criadas para esse fim as seguintes categorias:

- *Contraste de conceitos de mesma denominação*: o Direito Tributário contém um conceito cuja denominação também existe na Contabilidade. Com a Nova Contabilidade, questiona-se se o conceito tributário deve manter seu significado original (ou seja, os conceitos devem ser independentes, apesar de homólogos) ou adotar o novo significado contábil, o que romperia a “neutralidade tributária” prometida pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009. Exemplos: encargos de depreciação e conceito de receita para tributação pelo PIS/Cofins.

- *Alteração de base contábil*: o Direito Tributário “importa” um conceito da Contabilidade, bem como métodos de controle contábeis, e lhes dá determinado tratamento tributário. Como a Nova Contabilidade mudou a base contábil desses cálculos, questiona-se como o Direito Tributário poderia permanecer neutro. Exemplos: dividendos, resultados de equivalência patrimonial, regras de subcapitalização, ágio.

- *Eliminação de alternativa contábil*: a Contabilidade previa originalmente determinada forma de contabilização, para a qual era atribuído um tratamento tributário correspondente. Embora esse tratamento tributário permaneça vigente, a possibilidade de se fazer aquela contabilização não mais existe. Os mesmos fatos terão que ser contabilizados de outra maneira. Nesse contexto, no FCONT os fatos deveriam ser reclassificados para suas denominações antigas para terem o mesmo tratamento tributário ou não? Exemplos: reserva de reavaliação, ativo diferido e resultados de exercícios futuros.

Os conflitos de interpretação já identificados serão agrupados nessas três categorias, sendo que para cada uma será apresentada uma sugestão dos autores sobre como seria a melhor forma de solucioná-los. Destaque-se que, sendo uma matéria ainda muito nova e pouco questionada, é possível que se sedimentem na jurisprudência soluções completamente diferentes.

### 2.1. Conflitos decorrentes do contraste de conceitos de mesma denominação

Uma das mais difíceis armadilhas que se apresentam ao intérprete é o emprego, pelo legislador, de uma expressão que já fora empregada anteriormente, em outro contexto legal. Termos idênticos podem indicar a referência a conceitos preexistentes, ou não. O papel do intérprete é, justamente, compreender qual a decisão do legislador.

A primeira vista, a decisão do legislador tributário poderia ser imediata. Uma leitura apressada dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional poderia indicar a prevalência dos conceitos já empregados pelo Direito Privado, pelo menos no que tange à definição de seus institutos:

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

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Basta uma leitura atenta dos dispositivos, entretanto, para se constatar que tal segurança não existe. O legislador complementar não diz que se um termo for empregado pelo legislador tributário, referir-se-á ele a um conceito do Direito Privado; apenas afirma que se um instituto do Direito Privado estiver presente na lei tributária, sua definição, conteúdo e alcance se definem a partir daquele ramo do Direito. A pergunta que permanece irrespondida é, entretanto, como saber se foi empregado um instituto de Direito Privado?

A resposta imediata seria: se o termo já preexistia, então o conceito também. Esta, por exemplo, solução portuguesa, na Lei Ge-

ral Tributária, cujo artigo 11 (2) dispõe: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.”

Não é esse o caso do Brasil. Por aqui, a existência de termos homólogos, na lei tributária e na lei civil, pode indicar institutos diversos. Assim é que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) incide sobre situações em que não há um direito de propriedade, em seu sentido civil, como a posse ou o domínio útil.

Deve, portanto, o intérprete tributário livrar-se do preconceito da subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado (ou vice-versa), investigando o conceito de que se valeu, por aquele termo, o legislador tributário, mesmo que o mesmo termo tenha sido aplicado em sentido diverso pela lei privada.

Adiante, serão analisados dois exemplos desse tipo de conflito: o cálculo dos encargos de depreciação e a inclusão de tributos ou de valores devidos a terceiros na base de cálculo do PIS/Cofins. Embora cada problema tenha suas particularidades, em ambos é disputado o significado de conceitos utilizados por ambas as legislações. No primeiro, o conceito de “vida útil” e, no segundo, o conceito de “receita”.

#### 2.1.1. Encargos de depreciação

Tradicionalmente, as quotas de depreciação representavam a perda do valor do bem ao longo do tempo, de forma que, ao final do período, o valor líquido contábil do bem fosse zero (“valor residual zero”). Isso porque os prazos de depreciação eram fixados tomando por premissa o desgaste pelo uso ou obsolescência normal (vida útil “física”),<sup>10</sup> no que é lógico que o atingimento do fim do período significaria que houve desgaste ou obsolescência total.

Essa é a disciplina atualmente prevista nos artigos 310 e 311 do Regulamento do Imposto de Renda, com base no artigo 57 da Lei 4.506/1964:

<sup>10</sup> Vide Parecer Normativo CST 146/1975: “4. Em qualquer caso, a baixa contábil deve ser concomitante à baixa física do bem, isto é, com sua efetiva saída do patrimônio da empresa, e o valor da alienação, caso haja valor econômico apurável, de acordo com o art. 201 do RIR, servirá para apuração da receita eventual ou do valor efetivamente perdido.” (Destacues nossos)

“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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º).

(...)

#### Depreciação de Bens Usados

Art. 311. A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:  
I - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;  
II - restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.”

Observe-se que o conceito “utilização econômica do bem” faz referência direta a “vida útil admissível”, cujo valor é fixado pela Receita Federal ou por outras entidades de pesquisa científica ou tecnológica. Assim, seria possível, por exemplo, que o bem do imobilizado atinja valor contábil zero e continue a ser utilizado (fato expressamente reconhecido no Parecer Normativo CST 146/1975).<sup>11</sup> O contribuinte não poderá tomar dedutibilidade da despesa de depreciação

<sup>11</sup> “2. A duração de vida útil estimada de um bem do Ativo Imobilizado, que serve de base para serem determinadas as taxas de depreciação, não coincide, necessariamente, com a duração de sua utilização efetiva. Se o prazo de utilização for superior ao estimado, pode o bem ser mantido em uso até que seja necessária a sua reforma, recuperação, substituição ou baixa.”

avaliada de forma diferente, o que fica também claro no Parecer Normativo CST 89/1974.<sup>12</sup>

Na prática, a grande maioria das empresas utilizava para depreciação os mesmos índices determinados pelo Fisco no Anexo I da Instrução Normativa SRF 162/1998, pois qualquer contabilização diferente iria requerer a contratação de um perito do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial. Apenas nos casos em que um órgão regulatório impusesse critérios próprios de depreciação (como a Aneel) um padrão diferente era usado.

O resultado foi um descolamento entre a contabilidade e a realidade econômica. Bens contabilmente inexistentes (porque totalmente depreciados) continuavam a contribuir para as atividades da empresa, enquanto outros, já obsoletos, permaneciam reconhecidos na contabilidade, depreciando-se a cotas fixas, afetando resultados nos exercícios subsequentes, mas não refletindo sua efetiva perda de valor.

Em total contraste, a Nova Contabilidade prevê outro tratamento para os encargos de depreciação. O Pronunciamento Técnico CPC 27 (Ativo Imobilizado) define que o valor depreciável será apropriado de acordo com sua “vida útil estimada” (parágrafo 50). Porém, essa vida útil é determinada “em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade” (parágrafo 57). Dessa forma, o período de depreciação é aquele que a própria entidade considera manter o bem em uso, já estimando qual será o valor residual do bem ao término desse período. Por isso, “a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica” (parágrafo 57).

Cabe dizer que, por conta de a Nova Contabilidade prever o valor residual acima de zero, para o mesmo bem será sempre possível

<sup>12</sup> “1. Tendo avaliado seu ativo fixo acima da correção monetária legalmente admitida, consulta determinada empresa se poderá efetuar a depreciação daquele valor como custo adicional para obtenção do resultado tributável, à semelhança do que ocorre em relação as reavaliações autorizadas pelo art. 15. do Decreto-Lei nº 401/68. (...) 4. Os coeficientes de depreciação determinados pela jurisprudência, ou pelo órgão técnico competente, subordinam-se ao prazo de vida útil do bem depreciável. Esta norma foi confirmada pelos dispositivos do Decreto-Lei nº 1.302, de 31 de dezembro de 1973, que permitiu o ajustamento do valor da depreciação da correção monetária, justamente para que se verificasse a adequação mencionada. O valor considerado depreciável por este Decreto-Lei manteve-se todavia, restrito ao custo de aquisição do bem corrigido monetariamente de acordo com os índices legais, segundo a regra geral referida no item 2, acima.”

que o encargo de depreciação “tributário” seja maior que o encargo de depreciação “contábil”. Um exemplo prático está nas empresas locadoras de automóveis. Pelo Anexo I da Instrução Normativa SRF 162/1998, o período de depreciação de veículos de passeio é de cinco anos (20% a cada ano). Porém, essas empresas revendem seus veículos após um período muito menor. Há, por isso, um valor residual alto, que pode levar ao registro de encargo de depreciação menor que o fiscal.<sup>13</sup>

Se situação semelhante ocorresse com a contabilidade vigente em 31 de dezembro de 2007, simplesmente seria tomada dedutibilidade apenas da depreciação prevista na contabilidade, pois o encargo apontado na tabela de depreciação da Receita Federal é apenas um percentual máximo que se pode aproveitar no período (Parecer Normativo CST 79/1976).<sup>14</sup> De fato, estudo a respeito da implementação das normas do IASB em países europeus apontou que, em todos os países analisados, a mudança de padrão contábil havia resultado em aumento da base de cálculo do imposto de renda em razão da mudança das regras de depreciação.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> A consulta às demonstrações de uma das empresas desse segmento demonstrou que a taxa média ponderada dos bens do imobilizado utilizada no cálculo anual da depreciação foi de 5,2% para carros de aluguel e 10,3% para aluguel de frota, bem menor que os 20% da tabela utilizada para fins de Imposto de Renda. Vide Localiza, 04/03/2011 - Relatório da Administração e Demonstrações Financeiras 2010 - BR GAAP e IFRS, p. 17, encontrado em <http://localiza.riweb.com.br/Localiza/download.aspx?id=160146>, acesso em 17 de abril de 2011.

<sup>14</sup> “2. A depreciação dos bens do Ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: artigo 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho), §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e §§ (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos ‘poderá’ e ‘poderão’, insertos no início dos artigos citados. Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar. (...) 4. Porém, se a empresa adotar qualquer taxa de depreciação inferior à permitida, as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e cada bem em especial.” (Destaques nossos)

<sup>15</sup> OESTREICHER, Andreas; e SPENGLER, Christoph. “Tax Harmonisation in Europe: the Determination of Corporate Taxable Income in the EU Members States”. *Discussion Paper n° 07-035*, ZEW, junho de 2007, encontrado em <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp07035.pdf>, pp. 30-33. Acesso em 16 de abril de 2011.

Entretanto, como o legislador optou por criar o RTT, poder-se-ia acreditar que, em princípio, um reconhecimento de menor depreciação na contabilidade não poderia mais resultar em menor depreciação “tributária”. É dizer: o fato de a empresa utilizar um método próprio de contabilização conforme as novas regras contábeis não deveria - segundo a lógica própria do RTT - impedi-la de aproveitar dedutibilidade por todo o valor do bem, mesmo quanto à observância das novas regras levar a uma depreciação menor que a fiscal.

Esse seria um entendimento pacífico, não fosse o fato de a legislação tributária mencionar as expressões “utilização econômica do bem” e “vida útil”, enquanto a legislação societária trata de “vida útil econômica estimada” (nova redação do art. 183, parágrafo 3º, da Lei das Sociedades Anônimas). Cabe ponderar, nesse caso, se a mudança contábil foi suficiente para alterar o significado do termo tributário, de forma a permitir que a apropriação da depreciação conforme a Nova Contabilidade seja respeitada também para fins tributários.

Ou seja: importa investigar se a Lei 11.638/2007 de fato inovou, em relação ao cenário previamente existente. Afinal, se a lei tributária já buscava a utilização econômica do bem, então a Nova Contabilidade, firmando-se na “vida econômica estimada”, apenas estaria concretizando mandamento preexistente na legislação tributária. Como o RTT aplica-se apenas às situações em que a Lei 11.638/2007 inovou em relação ao preexistente, este não seria o caso das despesas de depreciação, onde haveria mera continuidade do mandamento contábil preexistente.

Não pensamos ser esse o caso. Ainda que ambas as legislações contenham conceitos análogos ou até homólogos, o tratamento fiscal não se alterou. A primeira evidência está no próprio art. 310 do Regulamento do Imposto de Renda, já mencionado. Se a utilização de critério de depreciação diferente do determinado pelo Fisco depende de perícia de uma entidade oficial, a depreciação reconhecida pelo próprio contribuinte não deve ser considerada para fins de dedutibilidade, ainda que seja justificada por seus auditores e condizente com os padrões de mercado.

Mais do que adotarem conceitos diferentes, as duas legislações atuam a partir de bases diferentes de valor, o que também adequa o problema aqui tratado com a outra categoria de conflitos, referente à alteração de base contábil. Enquanto para o Direito Tributário a vida útil econômica se identifica com a viabilidade física do uso do bem,

para a Nova Contabilidade a mesma vida útil se mede em função do tempo em que o bem gerará benefícios econômicos para a entidade, ainda que o desgaste físico seja considerado nessa estimativa. Assim sendo, não é apenas questão de garantir neutralidade: o conceito tributário de depreciação deflui da sistemática tributária preexistente, enquanto o novo conceito contábil de depreciação é essencialmente econômico, admitindo mudanças de estimativa, por exemplo. Não quis o legislador tributário importar a flexibilidade do conceito econômico, privilegiando a sedimentada noção de segurança jurídica das relações entre Fisco e contribuinte, firmada na ideia de “disponibilidade jurídica”.

Recentemente, em sede de Solução de Consulta, a 10ª Região Fiscal da Receita Federal (Rio Grande do Sul) expediu uma ementa exatamente nesse sentido:

“Solução de Consulta nº 15, de 18 de fevereiro de 2011  
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ementa: Lucro Real. Encargos de Depreciação. Ajustes Decorrentes da Legislação Societária. Efeitos Tributários. Os ajustes no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado determinados pelo art. 183, § 3º, inciso II, da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 11.638, de 2007, e pelo art. 37 da Lei nº 11.941, de 2009, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT), devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, II; Lei nº 11.638, de 2007, art. 1º; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15 a 17, e 37; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 305, 307, 309, 310 e 312; IN RFB nº 949, de 2009.”

Portanto, para fins de contabilização dos encargos de depreciação, deve-se manter a observância da legislação tributária no que tange à fixação da base de cálculo de tributos. A legislação societária, ao introduzir disposições que levam a uma forma diferente de contabilização dos mesmos encargos, deverá ser neutralizada no FCONT para fins de utilização do RTT. A consequência desse entendimento é um tratamento tributariamente neutro e de acordo com a motivação por trás do RTT.

### 2.1.2. Conceito de Receita para o PIS/Cofins

A tributação do PIS/Cofins passou por várias transformações ao longo do tempo, de forma a aproximar a base de cálculo original (faturamento) de um conceito contábil, o de receita. Explicitamente, o artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/1998 estabeleceu a seguinte definição:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior [base de cálculo do PIS/Cofins] corresponde à *receita bruta* da pessoa jurídica.

§ 1º *Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*”

Assim sendo, a Lei 9.718/1998 introduziu dois alargamentos da base de cálculo: o primeiro fazendo equivaler faturamento e receita bruta (conceitos nem sempre idênticos) e o segundo equivalendo receita bruta a todas as receitas, independente da sua classificação contábil. Nesse ponto, a legislação do PIS/Cofins simplesmente previu um critério próprio do que seria receita.

O que foi questionado judicialmente foi o fato de, à época da publicação da Lei 9.718/1998, não haver previsão constitucional para tributação das receitas. Essa previsão foi criada apenas pela Emenda Constitucional 20/1998, posterior.<sup>16</sup> Por esse motivo, uma das inova-

<sup>16</sup> O Pleno do Supremo Tribunal de Justiça finalmente decidiu pela inconstitucionalidade do parágrafo 1º por entender que à época da edição da Lei 9.718/1998 não havia previsão constitucional para a cobrança de PIS/Cofins sobre receitas, e que a Emenda Constitucional 20/1998 não poderia validar retroativamente essa inconstitucionalidade: “Constitucionalidade Superveniente - Artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 - Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. *O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.* Tributário - Institutos - Expressões e Vocábulos - Sentido. A norma pedagógica do artigo 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 de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. Contribuição Social - PIS - Receita Bruta - Noção - Inconstitucionalidade do § 1º do Artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. *É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pes-*

ções da Lei 11.941/2009 foi a revogação do parágrafo 1º, de maneira que apenas a receita bruta (e não a totalidade das receitas) fosse tributável pelo regime cumulativo de PIS/Cofins. Cabe dizer que a legislação posterior à Emenda Constitucional 20/1998, relativa ao regime não cumulativo de PIS/Cofins, mantém disposições semelhantes ao parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/1998, dessa vez plenamente válidas.

Originalmente, o conceito contábil de receita não fazia muita distinção entre o que, dentro do valor faturado, corresponderia ao recolhimento de tributos incidentes sobre a venda ou a terceiros e o que era devido à própria pessoa jurídica. Isso deu origem a questionamentos no Judiciário, pois a legislação tributária igualmente não faz esse tipo de distinção, nem determina expressamente que esses valores deverão ser considerados receita.

Antes das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 houve questionamentos sobre a inclusão do ICMS que compõe o valor da nota fiscal na base de cálculo do PIS/Cofins. O argumento principal dos defensores dessa tese no Judiciário seria o de que não caberia tributar pelo PIS/Cofins o que corresponde a receita de terceiros (no caso, do Estado). O caso ainda não foi definitivamente resolvido pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>17</sup>

A Nova Contabilidade, entretanto, faz tal distinção. O Pronunciamento Técnico CPC 30, em seu parágrafo 8º, estabelece a seguinte definição:

“8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros - tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não

*soas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.*” (Pleno, por maioria, RE 346.084/PR, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, j. 9.11.2005, DJ 1º. 9.2006, p. 19)

<sup>17</sup> Atualmente, há dois casos em discussão sobre a questão no Supremo Tribunal Federal. No Recurso Extraordinário 240.785 a maioria dos Ministros havia dado ganho de causa ao contribuinte, mas o ingresso posterior da Ação Direta de Constitucionalidade 18 tomou precedência de julgamento, pois se trata de ação de controle concentrado de constitucionalidade. Aguarda-se por ora o julgamento dessa segunda ação para que definitivamente se entenda qual o conceito jurídico-tributário de receita.

*são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.* Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes.”

Entretanto, o próprio Pronunciamento Técnico é rápido em dizer que o tratamento contábil ali previsto não necessariamente se aplica para fins tributários:

“8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como ‘Receita Bruta Tributável’, para fins fiscais e outros.

8B. A conciliação entre os valores registrados conforme o item 8A para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação conforme item 8 será evidenciada em nota explicativa.”

Dessa forma, há que se fazer uma distinção importante. O advento das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 definiu um conceito de receita para fins contábeis, mas não impôs um conceito tributário de receita. O conceito anteriormente vigente em 31 de dezembro de 2007 continua sendo aplicável para fins tributários.

Assim, as discussões jurisprudenciais a respeito do conceito de receita nada têm a ver com o conceito *contábil* de receita, mas com o conceito *jurídico-tributário* utilizado para fins de apuração do PIS/Cofins. Portanto, o fato de a Nova Contabilidade conter uma definição clara de receitas no mesmo sentido que a tese discutida judicialmente não significa, de forma alguma, que para fins tributários deva ou não prevalecer o conceito da tese. Independentemente de como seja a classificação da receita para fins tributários, a alteração contábil será tributariamente neutra.

## 2.2. Conflitos decorrentes de alteração de base contábil

Os conflitos oriundos da alteração da base contábil são muito mais complexos que os anteriores. No contexto desses conflitos, o

Direito Tributário originalmente fazia referência ao conceito tributário, para então atribuir ao resultado do processo de registro contábil um tratamento fiscal específico. Porém, com a Nova Contabilidade, a forma de contabilização do evento mudou completamente, afetando indiretamente a aplicação do tratamento fiscal.

Para a solução desses problemas, cabe primeiro apontar que não é verdadeira a asserção de que o tratamento tributário se aplica diretamente sobre o tratamento contábil. Normas jurídicas incidem sobre normas jurídicas. Assim, é tecnicamente mais correto (e relevante para o propósito desta seção) dizer que o Direito “traduz” a informação contábil em norma jurídica, sendo que nesse processo pode haver, inclusive, uma alteração no sentido original do termo traduzido, pois a linguagem e o contexto de utilização daquele conceito é diferente.<sup>18</sup>

Nos casos em análise, o sentido jurídico-tributário era derivado, em parte, da representação jurídica do tratamento contábil. Os conflitos surgem a partir do momento em que alterações no tratamento contábil põem em dúvida como deverá ser feita a representação do mesmo fenômeno em termos jurídico-tributários.

### 2.2.1. Distribuição de dividendos

Entre os conflitos do tipo abordado, cabe tratar da questão da distribuição de dividendos. Desde 1º de janeiro de 1996, por determinação do artigo 10 da Lei 9.249/1995, os dividendos são isentos de tributação. A opção do legislador brasileiro por esse tratamento visa evitar uma bitributação econômica dos rendimentos, pois os lucros já são tributados integralmente antes de serem distribuídos na forma de dividendos.

A fixação dos dividendos, porém, não depende da legislação tributária. Sempre foi matéria tratada exclusivamente pela legislação societária. Até o advento das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, isso

<sup>18</sup> Esse fenômeno, de um mesmo conceito ter representação em dois sistemas diferentes, servindo de ponto de contato, gera o que alguns autores chamam de acoplamento estrutural (*structural coupling*), em que qualquer perturbação em um sistema afeta a evolução de outros sistemas. No nosso caso, alterações nos conceitos contábeis têm consequências que levam ao aumento da complexidade do Direito Tributário. Vide TEUBNER, Gunther. “In the Blind Spot: the Hybridization of Contracting”. *Theoretical Inquiries in Law* v. 8, nº 1. Tel Aviv: Cegla Center for Interdisciplinary Research of the Law, janeiro de 2007.

já era pacífico, ainda que a base de cálculo do imposto de renda, fosse o lucro real, fosse o presumido, não correspondesse ao lucro contábil, base de distribuição de dividendos. Entendia-se que o lucro contábil fora integralmente tributado, posto que a base de cálculo não fosse idêntica a ele.

Pela confluência da Nova Contabilidade e do RTT, há várias situações que levarão ao registro de um lucro contábil que se pode alegar não ter sido tributado. Um exemplo muito simples será proposto. Suponha-se que uma determinada sociedade anônima, não dedicada à atividade imobiliária, seja proprietária de um terreno que não usa, apenas especula para uma futura venda. Entre a data de aquisição e a data presente houve uma grande valorização desse terreno, mas esse ainda não foi vendido. Para simplificação, suponha-se também que essa sociedade anônima não apresente atividades operacionais que gerem receita ou despesa.

Pela legislação contábil vigente em 31 de dezembro de 2007, a companhia registraria o terreno como ativo imobilizado por seu valor de custo histórico. Como se trata de um terreno, não haveria encargos de depreciação a registrar, de forma que o resultado da empresa seria zero. Por consequência, não haveria lucros a tributar ou dividendos a distribuir.

Seria possível, naquele contexto, fazer uma reavaliação do terreno para que a contabilidade o registrasse por seu valor atual. Porém, o valor da reserva não seria tributável. Caso houvesse a realização da reserva, por exemplo, pela distribuição de dividendos, o valor seria tributável como lucro da pessoa jurídica antes da distribuição. Ou seja, o tratamento tributário continua coerente com o societário.

Já pelo novo tratamento contábil, o mesmo imóvel seria classificado como Investimento, reconhecido na forma do Pronunciamento Técnico CPC 28, e não mais como imobilizado. Utilizando-se a regra geral daquele Pronunciamento, o imóvel deveria ser registrado a valor justo (de mercado) e a sua valorização seria prontamente lançada ao resultado do exercício. Em razão do RTT, esse lançamento no resultado não deflagraria qualquer tributação.

Entretanto, o lançamento da valorização do imóvel no resultado do exercício terá como consequência o reconhecimento de um lucro naquele exercício. Sendo uma sociedade anônima, a companhia estará obrigada a distribuir, no mínimo, o dividendo obrigatório.

Como o valor do dividendo é determinado pela legislação societária, e não tributária, o valor integral seria isento de imposto sem que o lucro subjacente seja tributado (por causa do RTT).

Observe-se que nem se pode dizer que o tratamento da reserva de reavaliação se estenderia para essa hipótese para permitir tributação. Como se verá em seção própria, a reserva de reavaliação continua existindo como tal, apenas a legislação societária não autoriza o registro de novas reavaliações. O tratamento tributário continua vigente, mas sua eficácia se limita àquilo que a legislação societária permite classificar como reavaliação. Dessa forma, por falta de previsão legal, a realização do lucro na forma de dividendos não autoriza qualquer tributação no nosso exemplo.

Seria possível às autoridades fiscais entenderem que, pela utilização do FCONT, os lançamentos que levaram ao lucro em nosso exemplo seriam revertidos, de forma que não haveria dividendos a distribuir pela contabilidade vigente em 31 de dezembro de 2007. Dessa forma, os dividendos distribuídos deveriam ser tributados, já que excederiam o lucro tributável. Em seu apoio, o art. 51 da Instrução Normativa SRF 11/1996 determina que os dividendos distribuídos em excesso ao valor apurado com base na escrituração será imputado a lucros acumulados ou reservas de lucros e, se esses forem inexistentes, o saldo excedente deverá ser tributado.

O principal problema desse raciocínio é que a regulamentação permite que se distribuam dividendos isentos se amparados pela *escrituração*, e essa escrituração é societária, não fiscal. O FCONT é apenas um elemento de apoio para apuração da *base de cálculo* do imposto. Tanto isso é verdadeiro que o próprio art. 51 trata de uma outra situação bastante peculiar:

“Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através

*de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.”*

No caso do lucro presumido ou arbitrado fixado como percentual da receita bruta, presume-se que o lucro corresponde a um percentual predeterminado das receitas, independentemente da real situação da pessoa jurídica. Se a isenção dos dividendos fosse um tratamento puramente fiscal, então somente os dividendos distribuídos até o limite da base de cálculo do imposto (o lucro que foi presumido ou arbitrado) poderia ser isenta. Porém, o tratamento fiscal é outro. Se a escrituração contábil for capaz de provar que o lucro é maior, podem ser distribuídos dividendos isentos com base nesse lucro.

Assim, paradoxalmente, a aplicação do RTT não levou a uma neutralidade tributária, e essa falta de neutralidade originou, no presente caso, uma desoneração tributária que antes não ocorreria. Se, no contexto da legislação vigente em 31 de dezembro de 2007, a valorização de um imóvel fosse registrada no resultado, haveria tributação do lucro correspondente e isenção dos dividendos distribuídos com base nesse lucro.

Portanto, na ausência de uma legislação tributária que dê outro tratamento ao problema, a melhor solução interpretativa seria a de isentarem totalmente os dividendos distribuídos de acordo com a nova legislação contábil, independentemente de esses dividendos se originarem de lucros tributáveis. Nessa situação, o RTT não foi capaz de dar uma solução tributariamente neutra para a questão.

A reforçar tal argumento, é bom lembrar que caso o emprego do RTT tivesse levado a uma base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas maior, nem por isso poderia a companhia distribuir, a título de dividendos isentos, valor que ultrapassasse seu lucro contábil (societário).

### 2.2.2. Equivalência patrimonial

Seqüência natural das inquietações a respeito de dividendos, o registro do valor de investimentos por meio de método de equivalência patrimonial também é determinado pela legislação societária. No âmbito do Direito Tributário, o resultado de equivalência patrimonial é adicionado ou excluído do lucro líquido do exercício para a apura-

ção do lucro real, pois o lucro da controlada ou coligada já foi previamente tributado em sua integralidade.<sup>19</sup>

Caso essa fosse a única consequência do registro da equivalência patrimonial, qualquer alteração da legislação societária seria irrelevante para fins tributários. Entretanto, o ganho de capital na alienação do investimento corresponde à diferença entre o valor da alienação e o valor patrimonial do investimento, o que leva em consideração todos os ajustes por conta de equivalência patrimonial (artigos 384 e 426 do Regulamento do Imposto de Renda).

Para ver os efeitos disso, vamos retomar o exemplo da discussão sobre dividendos e levá-lo além. A sociedade anônima que detém o terreno registrado como propriedade para investimento é 100% controlada por outra sociedade anônima *holding*. O valor original do investimento é de 100. No momento em que foi lançado a resultado a valorização do terreno, a *holding* registrou a mesma valorização de seu investimento pelo método da equivalência patrimonial. Suponha-se que a valorização registrada foi de 50, levando a um valor de investimento de 150. Por obra do artigo 389 do Regulamento do Imposto de Renda, a *holding* não deve tributar esse resultado de equivalência patrimonial.

No momento em que a controlada distribuir dividendos obrigatórios à *holding*, essa os receberá isentos (como já tratamos na seção anterior). Por equivalência patrimonial, haverá uma desvalorização a registrar, a qual igualmente não terá efeitos tributários. Assumindo que 25 foram distribuídos como dividendos, o valor patrimonial atual da controlada para a *holding* é de 125.

Suponha-se agora que a *holding* decida vender a um terceiro sua controlada pelo preço de 200. Pela regra do artigo 426 do Regulamento do Imposto de Renda, o ganho de capital corresponderá à diferença entre o valor de alienação (200) e o valor patrimonial das ações vendidas (125). A diferença de 75 seria sujeita ao imposto.

No contexto da contabilidade vigente em 31 de dezembro de 2007, nenhuma valorização de terreno teria sido registrada nem dividendos pagos, de forma que o ganho de capital seria a diferença entre o valor de alienação (200) e o valor patrimonial original (100).

<sup>19</sup> Não vamos discorrer neste estudo sobre os lucros de controladas ou coligadas no exterior, cuja disciplina se encontra na Medida Provisória 2.158-35/2001.

A diferença maior de 100 seria tributável, de forma que a aplicação do RTT, mais uma vez, levaria a uma desoneração.

É de se questionar se, diferentemente do caso anterior dos dividendos, a equivalência patrimonial deveria ser “reeditada” pelo FCONT, de forma a que esse efeito de desoneração pudesse ser evitado. Isso dependeria, no entanto, de a *holding* do nosso exemplo manter o controle de todos os registros contábeis de sua controlada, a fim de conhecer a origem da valorização de seu investimento.

Poderia ser argumentado que o Decreto-lei 1.598/1977 dá base legal a esse entendimento. O artigo 21, inciso II, contém menção que poderia ser interpretada nesse sentido:

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

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios.”

Observe-se ainda em favor desse argumento que o inciso II fala na eliminação da “diversidade de critérios”, enquanto o *caput* do artigo 16 da Lei 11.941/2009 fala na adoção dos “métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007”.

Cabe ponderar, em contrapartida, que o artigo 21 não foi criado para essa situação. O que se cogitava era de situações em que a mesma ocorrência fosse registrada de formas diferentes na controlada e na controladora porque a legislação dava diferentes opções de contabilização. No caso, não há esse problema: se a controladora tivesse um terreno nas mesmas condições, seria obrigada a lançar a valorização no resultado da mesma maneira.<sup>20</sup> Os critérios contábeis uti-

<sup>20</sup> Embora o Pronunciamento Técnico CPC 28 permita o registro de propriedades para investimento a valor de custo, esse procedimento é expressamente desencorajado. No nosso exemplo, se controlada e controladora utilizassem uma o valor justo e outra o valor de custo para contabilizar suas propriedades para investimento, o disposto no artigo 21, inciso II, do Decreto-lei 1.598/1977 se aplicaria. Porém, essa circunstância nada tem a ver com equivalência patrimonial.

lizados pelas duas empresas são uniformes, e essa é a condição presente no inciso II para permitir os ajustes.

Outro contra-argumento vai pelo aspecto mais prático de controle de todos os lançamentos das controladas e coligadas para ajuste no FCONT. Em uma estrutura societária complexa, o número de ajustes seria potencialmente gigantesco, encarecendo consideravelmente o custo de cumprimento dessa obrigação acessória.

Há lançamentos referentes à equivalência patrimonial que deveriam em tese ser ajustados no FCONT. Quando se trata de controle, pela nova legislação a controladora deve registrar a equivalência patrimonial como se detivesse 100% de participação e, ao mesmo tempo, deve registrar qual seria a participação dos não controladores como redutor do valor do seu investimento. Entretanto, esses são elementos que a controladora administra. Todos os demais descem à vida das controladas e coligadas.

Ante esse conflito, duas alternativas podem ser visualizadas: a primeira é aceitar o desafio de neutralizar por meio do ajuste da equivalência patrimonial no FCONT todos os lançamentos feitos pelas coligadas e controladas conforme a Nova Contabilidade, de forma a manter o valor patrimonial o mais próximo possível do padrão previsto pela legislação vigente em 31 de dezembro de 2007.

A segunda alternativa requer uma leitura mais atenta dos artigos 16 e 17 da Lei 11.941/2007, destacados abaixo:

“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:

(...)

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

(...)

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I - os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II - as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.”

Como se observa, o comando normativo do RTT é: “utilize a contabilidade atual; porém, sempre que o critério de reconhecimento de receitas, custos ou despesas tenha sido modificado, utilize os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 para calcular os tributos devidos. Nenhum ajuste deverá ser feito diretamente na escrituração comercial.”

A utilização da legislação tributária no padrão atual jamais leva à observação das pessoas jurídicas como grupos, mas individualmente. Em assim sendo, a análise individual da controladora não revela ajustes a serem feitos por equivalência patrimonial decorrentes da utilização dos métodos e critérios contábeis atuais. Apenas os ajustes de equivalência patrimonial que divergirem da forma vigente em 31 de dezembro de 2007 (o que não abrange todas as situações) deverão ser neutralizados no FCONT.

Ou seja: as informações contábeis da coligada ou controlada são, para a investidora ou controladora, fatos, em cima dos quais cabe à última aplicar seus critérios contábeis de registro. Os critérios contábeis do registro da equivalência patrimonial não mudaram com a Lei 11.637/2008. O que mudou foram os fatos (os números da controlada ou coligada); à investidora, cabe, como antes daquela lei, tomar aqueles números e registrar seus reflexos em seu patrimônio.

Essa segunda alternativa, à qual nos filiamos, leva à nossa conclusão de que o instituto da equivalência patrimonial não tem flexibilidade o bastante para ser utilizado como a solução para resolver todos os problemas inerentes ao RTT. Seria necessária a criação de um corpo legislativo próprio, por exemplo, na forma de uma contabilidade fiscal plenamente independente, para que esse tipo de problema fosse resolvido.

### 2.2.3. Regras de subcapitalização

A Lei 12.249/2010 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro determinadas regras para se evitar a subcapitalização, isto é, o endividamento excessivo de uma empresa com seus acionistas ou quotistas em razão de os juros pagos serem dedutíveis, mas não os lucros pagos na forma de dividendos. Dessa forma, essa legislação cria um limite de dedutibilidade.

Os artigos 24 e 25, ao definirem os limites de dedutibilidade, fazem referência a duas variáveis: o “valor de endividamento” e o “valor do patrimônio líquido”. Não bastando isso, também diz que essas variáveis seriam apuradas pela média ponderada mensal, sem que haja hoje uma regulamentação prevendo como será esse cálculo. Ambas as variáveis podem ser consideradas alteradas pela nova legislação contábil.

O “valor de endividamento” pode ser potencialmente maior ao se considerar que a nova legislação contábil manda classificar como

passivo situações que não estavam abrangidas anteriormente. Um exemplo está nos instrumentos patrimoniais híbridos. Se uma companhia emite ações preferenciais e firma com o adquirente um contrato em que se obrigue a comprar essas ações de volta em troca de um pagamento calculado em função de uma taxa de juros, a forma jurídica da operação (ações preferenciais com opção de venda) não deve ser considerada. A operação deverá ser registrada como empréstimo, aumentando o passivo.

Da mesma maneira, várias disposições da nova legislação contábil interferem no valor do patrimônio líquido. Apenas para nos deter no exemplo das ações preferenciais, ao mesmo tempo em que se aumentaria o passivo, o patrimônio líquido seria reduzido.

Cabe assim a indagação: a Lei 12.249/2010, norma inegavelmente tributária, faz referência aqui à situação patrimonial apurada pela Nova Contabilidade ou pelo FCONT?

Numa primeira linha argumentativa, haveria que considerar que a Instrução Normativa RFB 949/2009, que trata do FCONT, não prevê a utilização mensal desse instrumento de controle. A Lei 12.249/2010 não deixa claro se a apuração por “média ponderada mensal” seria de aplicação mensal ou anual, mas se fosse mensal, não poderia ser utilizado o FCONT para apurá-la.

Ainda na mesma linha, mas no sentido inverso, argumentar-se-ia que normas sobre limites de dedutibilidade são normas sobre apuração de base de cálculo, não são normas societárias. As informações fornecidas pela Nova Contabilidade não representam a base de cálculo do tributo, mas o resultado do FCONT após os ajustes já previstos na legislação tributária. Assim sendo, seria incoerente fixar a base de cálculo (definir despesa dedutível e indedutível) com base em um elemento que não foi adaptado para compor a base de cálculo (demonstrações financeiras conforme a Nova Contabilidade). Pela própria redação do artigo 17, inciso II, da Lei 11.941/2009, já citado, o Direito Tributário se apropriou da forma da legislação contábil vigente em 31 de dezembro de 2007 como regra para definir a base de cálculo, de forma que seria mais coerente sua utilização neste contexto.

Entretanto, não se pode deixar de lado o contexto em que foram editadas as normas referentes à subcapitalização. Independentemente da opinião dos autores acerca de sua oportunidade, o fato é que o legislador apresenta limites à dedutibilidade de despesas de juros, sob

a alegação de que o empréstimo seria exagerado. Valendo-se de exemplos do Direito Comparado, o legislador impõe um coeficiente que ele - legislador - julga aceitável para o endividamento de uma empresa, em função de seu patrimônio.

Ora, se o objetivo do legislador é dotar o aplicador de critérios numéricos para avaliar a oportunidade (necessidade) de um empréstimo, é razoável acreditar que o legislador exija se tome por base a situação econômica da empresa. A dedutibilidade toma em conta uma situação de mercado e não parece insensata a afirmação de que terceiros independentes, ao concederem um empréstimo, avaliam a situação econômica da empresa. Se a Nova Contabilidade se presta a melhor refletir aquela situação, também parece sustentar-se o argumento de que é o patrimônio avaliado economicamente, segundo os novos parâmetros, a base adequada para a referida norma.

Ademais, há que se considerar o aspecto temporal: diferentemente de outras normas tributárias, as regras de subcapitalização foram editadas já sob a égide da Nova Contabilidade. Acaso quisesse o legislador que os limites se aplicassem sobre grandeza diversa do patrimônio econômico, então teria ele oportunidade de fazê-lo. Seu silêncio parece bom indício de que o legislador estava satisfeito com os novos parâmetros.

#### 2.2.4. *Cômputo e aproveitamento do ágio*

A matéria mais profundamente afetada pela Nova Contabilidade, sem sombra de dúvida, está no reconhecimento e aproveitamento do ágio decorrente de operações societárias entre partes independentes. O tema por si só mereceria um estudo próprio, e vários artigos a esse respeito dentro do RTT já foram editados.<sup>21</sup>

Dentro dos limites deste estudo, apenas um aspecto bastante específico e que não foi até o momento encontrado em outros artigos sobre o tema será abordado. Esse se relaciona com as consequências

<sup>21</sup> Por exemplo, vide BORGES, Alexandre Siciliano; e MADEIRA, Eduardo Arruda. "Aspectos Tributários do Registro de Investimentos Societários". In: FERNANDES, Edison Carlos; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários da Nova Lei Contábil: Lei 11.638/07 (com a Lei 11.941/09)*. São Paulo: MP, 2010, pp. 111-135; e ANAN JR., Pedro. "Reestruturação Societária e Questões Tributárias". In: FERNANDES, Edison Carlos; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários da Nova Lei Contábil: Lei 11.638/07 (com a Lei 11.941/09)*. Op. cit., pp. 319-346.

da mudança da base para o cálculo do ágio (tanto de mais-valia de ativos como de expectativa de rentabilidade futura - *goodwill*) nesse tipo de operações.

Tradicionalmente, e ainda em vigor para a legislação tributária, a base de valor para o cálculo do ágio era o valor patrimonial. Basicamente, a diferença entre o preço e o valor patrimonial correspondia ao ágio pago na aquisição. Caba apenas questionar qual a natureza desse ágio entre as três alternativas disponíveis na legislação tributária (artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda): (i) ágio por mais-valia no valor de ativos tangíveis; (ii) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); e (iii) fundo de comércio, intangíveis e outros fundamentos econômicos.

A nova legislação societária mudou a base de valor do cálculo para o que se denominou *valor justo dos ativos líquidos* (Pronunciamento Técnico CPC 15). Trata-se do valor atribuído em termos de mercado à soma de todos os ativos e passivos da adquirida caso esses fossem vendidos separadamente em uma operação de liquidação. Comumente, trata-se de um valor superior ao valor patrimonial.

Nesse contexto da Nova Contabilidade, a diferença entre o valor patrimonial e o valor justo dos ativos líquidos sempre será classificada como o ágio decorrente de mais-valia no valor de ativos, podendo ser esses tangíveis ou intangíveis. O valor superior a esse padrão será o *goodwill*, embora outros elementos sejam levados em consideração nesse cálculo. Caso o preço pago seja um valor inferior ao valor justo dos ativos líquidos, haverá um "ganho por compra vantajosa" (deságio), o qual deverá ser imediatamente levado a resultado (parágrafos 34-36).

Com esses elementos, pode-se perceber ser possível que a mesma aquisição seja observada do ponto de vista tributário como comportando um ágio e contabilmente um deságio (ganho por compra vantajosa). Basta que o valor da venda seja maior que o valor patrimonial, mas menor que o valor justo dos ativos líquidos.

Nesse caso, por força do Pronunciamento Técnico CPC 15, a adquirente deverá registrar o investimento pelo valor justo dos ativos líquidos e levar para o resultado a diferença entre esse valor e o efetivamente pago, aumentando seu lucro no período.

Seguindo-se as normas do RTT, no FCONT o lançamento dessa "receita de ganho por compra vantajosa" teria que ser revertido e não tributado, enquanto, por coerência, o valor do investimento teria que

ser reduzido para corresponder ao valor pago pela adquirida. Com isso, o valor da mais-valia dos ativos a ser reconhecida no FCONT para efeitos fiscais se restringiria à diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial da participação. Consequentemente, o valor do ágio decorrente da mais-valia dos ativos registrado fiscalmente seria aproveitado conforme a depreciação ou amortização desses ativos a partir de uma base menor que a contábil. Aqui, nesse caso, realmente haveria o reconhecimento de um resultado de equivalência patrimonial para a contabilidade societária e outro para fins de tributação.

A maior consequência dessa situação é operacional: no ano da aquisição, o FCONT deverá registrar esses resultados da forma descrita. Porém, no ano seguinte, o FCONT partirá da situação patrimonial societária, não da definida no FCONT do ano anterior. Ao partir da situação societária, no nosso exemplo, o valor patrimonial do investimento seria superior, gerando menor tributação do ganho de capital em uma futura alienação do investimento.

Para evitar esse cenário, seria necessária uma memória dos lançamentos do FCONT a cada ano, o que não está previsto na Instrução Normativa RFB 967/2009. Mais que isso, os ajustes do FCONT não mais se limitariam a neutralizar o efeito das receitas, custos e despesas do exercício, mas também dos ativos e passivos já afetados em exercícios anteriores. Porém, essa hipótese não está expressamente prevista nos artigos 16 e 17 da Lei 11.941/2009.<sup>22</sup> A Instrução Normativa RFB 949/2009 menciona no artigo 8º a utilização de partidas dobradas e a possibilidade de critérios de contabilização de estoques diferentes dos previstos na nova legislação contábil no FCONT. É duvidoso saber, porém, se as informações do ano anterior feitas conforme os padrões contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 seriam recuperáveis.

Portanto, no que tange a esse aspecto específico das regras sobre ágio, a mudança da base de valor gera consequências não apenas

<sup>22</sup> Necessário dizer que o artigo 23 da Lei 11.491/2009 foi vetado. Esse artigo previa que as "contrapartidas de aumentos e diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo ou a valor presente" não teriam efeitos tributários. A Mensagem de Veto 366/2009 divulgou o entendimento de que esse dispositivo comprometeria o RTT e instituiria uma "isenção tributária travestida de neutralidade". Como se observa, esse dispositivo poderia ter garantido a coerência do RTT ao longo de vários exercícios.

para o reconhecimento do ágio ou deságio em um exercício, mas também sobre a coerência da aplicação dos critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 ao longo de vários exercícios. Se não for possível pelo FCONT, ao longo de vários exercícios, garantir a manutenção das informações originais na forma da legislação contábil dessa data, então o RTT não cumprirá a promessa de neutralidade tributária para a qual foi criado.

### 2.3. Conflitos decorrentes de eliminação de alternativa contábil

Semelhante à categoria anterior, o tratamento fiscal previsto e ainda vigente era aplicável a categorias contábeis. Porém, essas foram simplesmente eliminadas pela Nova Contabilidade. Os dois casos existentes tratam da reserva de reavaliação (admitida pelas normas internacionais de contabilidade, mas suprimida do artigo 182, parágrafo 3º, da Lei das Sociedades Anônimas) e do ativo diferido (revogação do inciso VI do artigo 183).

#### 2.3.1. Reserva de reavaliação

No caso da reserva de reavaliação, a solução é consideravelmente mais fácil. As normas contábeis existentes preveem seu tratamento na hipótese de um dia a legislação brasileira permiti-la, de forma que o tratamento tributário continua válido e vigente. Apenas não é eficaz, em razão de não haver autorização na legislação societária para o seu uso. As normas tributárias, por ora, apenas continuam aplicáveis para os saldos ainda existentes de reserva de reavaliação, os quais o artigo 6º da Lei 11.638/2007 permitiu que fossem mantidos até sua efetiva realização.

Soluções de Consulta a respeito da questão já trataram do tema exatamente nesse sentido, como nos dois exemplos abaixo, respectivamente, da 10ª Região Fiscal (Rio Grande do Sul) e da 6ª Região Fiscal (Minas Gerais):

"Solução de Consulta nº 14, de 16 de fevereiro de 2011

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ementa: Reavaliação do Ativo Imobilizado. Vedação. A partir de 1º de janeiro de 2008, é vedada a reavaliação de bens do ativo imobilizado.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 2º, art. 179, IV, e art. 182, § 3º; Lei nº 9.959, de 2000, art. 4º; Lei nº 11.638, de 2007, arts. 1º, 6º, 9º e 10; Lei nº 11.941, de 2009,

art. 37; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 35 a 37, e 67, XI; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 274, § 1º, e 434 a 438.

Solução de Consulta nº 19, de 09 de março de 2009

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
 Ementa: 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 da 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."

Cabe dizer que os ajustes de avaliação patrimonial são uma inovação das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, de forma que os lançamentos a resultado desses ajustes devem ser neutralizados no FCONT dentro do RTT. Ao contrário do que sugere a segunda ementa, porém, não apenas instrumentos financeiros, mas também determinados ativos antes classificados como imobilizado (as "propriedades para investimento" do Pronunciamento Técnico CPC 28) podem ser objeto de ajustes de avaliação patrimonial, resultando em um tratamento vagamente semelhante ao da reserva de reavaliação se utilizado o RTT. Por essa perspectiva, as alterações feitas à legislação contábil foram tributariamente neutras.

### 2.3.2. Ativo diferido

A extinção do ativo diferido é resultado de uma reinterpretação, por parte da legislação contábil, a respeito do que vem a ser o regime de competência. Historicamente, no ativo diferido eram registrados todos os dispêndios, principalmente os de natureza pré-operacio-

nal, que se entendia que viriam a contribuir para os resultados da atividade após o início das operações. Alguns dos casos ali previstos de fato ainda preenchem na forma da Nova Contabilidade o conceito de ativo,<sup>23</sup> como é o caso dos ativos intangíveis.<sup>24</sup> Outros, todavia, jamais de outra forma seriam considerados ativos, como os juros pagos aos acionistas antes do início das operações.

Como a previsão do artigo 179, inciso V, da Lei das Sociedades Anônimas era bastante genérica,<sup>25</sup> era muito comum o registro de itens no ativo diferido que apenas com criatividade se poderia considerar dessa maneira. O motivo é simples: ao se classificar uma despesa como ativo, postergava-se a divulgação de resultados negativos ao Mercado. Tanto assim foi, que a Lei 11.638/2007 procurou reduzir o escopo do ativo diferido transitoriamente, até que gradualmente o padrão internacional de contabilidade fosse implementado.<sup>26</sup> A Lei 11.941/2009 preferiu incorporar de uma vez o padrão internacional e extinguiu essa classificação. Assim como para as reservas de reavaliação, permitiu-se que o saldo existente no início de vigência da lei fosse mantido até sua total realização, embora sujeito a testes de recuperabilidade (artigo 299-A da Lei das Sociedades Anônimas).

Tributariamente, o que significava o registro no ativo diferido? Significava que determinadas despesas, quando classificadas dessa forma, seriam levadas ao resultado do exercício gradativamente, conforme os prazos de amortização previstos para o ativo diferido.<sup>27</sup>

<sup>23</sup> Segundo o Pronunciamento Conceitual Básico CPC, parágrafo 49, alínea a: "Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade."

<sup>24</sup> Antes das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 não havia formalmente essa classificação, daí seu registro como ativo diferido.

<sup>25</sup> Definição original prevista no artigo 179: "As aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais."

<sup>26</sup> Definição introduzida pela Lei 11.638/2007, reduzindo seu escopo: "as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional".

<sup>27</sup> A Lei das Sociedades Anônimas impunha um prazo máximo de amortização de 10 anos em seu artigo 183, parágrafo 3º. Para fins fiscais, a amortização se dava no prazo mínimo de cinco anos para algumas hipóteses previstas expressamente no artigo 58, parágrafo 3º da Lei 4.506/1964 e no artigo 327, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda.

Do ponto de vista do contribuinte, isso poderia ser positivo quando, no início de determinada atividade, ainda não se tivesse um fluxo estável de receitas. Isso porque a apropriação de despesas de uma vez, em montante superior às receitas, levaria à formação de prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa de CSLL. O aproveitamento fiscal de prejuízos fiscais e bases negativas está sujeito ao limite de 30% do lucro líquido do exercício em que utilizados (artigo 15 da Lei 9.065/1995), enquanto o aproveitamento de despesas lançadas ao resultado do mesmo exercício em que houver lucro não sofre essa limitação. Inversamente, se o registro no ativo diferido postergasse o aproveitamento de despesas quando as receitas fossem altas, haveria naquele exercício maior tributação.

A extinção do ativo diferido levanta questionamentos sobre até que ponto seria possível manter o tratamento tributário. Interessante estudo de Miguel Hilú Neto<sup>28</sup> apresenta a seguinte solução:

- a) se a lei tributária fizer menção a elementos antes classificados como ativo diferido *sem referência explícita* à classificação da legislação societária, o tratamento tributário deverá ser mantido ainda que a legislação societária tenha sofrido alterações;
- b) se a lei tributária *condiciona* o tratamento tributário ao registro contábil como ativo diferido, a extinção dessa conta teria também revogado a legislação tributária nesse aspecto.

Para o primeiro caso, o autor considerou as previsões do artigo 58 da Lei 4.506/1964, por exemplo, despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais, gastos em pesquisas e despesas de desenvolvimento de minas e jazidas. Observe-se que parte dos itens previstos no artigo 58 tem um prazo de amortização mínimo de cinco anos, e caso sejam ativáveis contabilmente por prazo diferente, haveria uma divergência de interpretação sobre o prazo de amortização adequado para fins fiscais.

No segundo caso, em que teria havido revogação do tratamento contábil estariam as previsões do artigo 15, parágrafo 1º, do Decreto-lei 1.598/1977, isto é, os juros durante o período de construção e

<sup>28</sup> HILÚ NETO, Miguel. "A Extinção do 'Ativo Diferido': Reflexões sobre suas Repercussões Contábeis e Tributárias". In: FERNANDES, Edison Carlos; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários da Nova Lei Contábil: Lei 11.638/07 (com a Lei 11.941/09)*. São Paulo: MP, 2010, pp. 185-225.

pré-operação, os juros pagos ou creditados aos acionistas antes do início das operações ou da implantação do empreendimento inicial e os custos, despesas e encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.

A respeito do tema, duas soluções de consulta foram expedidas pela Superintendência da Receita Federal da 7ª Região Fiscal (Rio de Janeiro), aparentemente contraditórias. A mais antiga, de 2009, apresenta o entendimento de que, com a opção pelo RTT, deveria haver o registro em ativo diferido de determinados itens que antes ali se classificavam:

"Solução de Consulta nº 52 de 15 de Junho de 2009  
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ementa: 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."

Posteriormente, porém, a mesma Superintendência apresentou o entendimento de que devem ser observadas as regras da nova legislação contábil a respeito do registro do ativo diferido:

"Solução de Consulta nº 21 de 11 de Fevereiro de 2010  
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ementa: Receitas Financeiras - Fase Pré-operacional Reforma da Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 94, de 2007. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real 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. *Ressalva-se que devem ser observadas as alterações na Lei nº 6404/76 introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, no que tange ao ativo diferido.*"

Assim sendo, é de se entender que a posição da 7ª Região Fiscal foi o de que o tratamento tributário antes previsto para a situação analisada (receitas e despesas financeiras de recursos classificados no ativo diferido) só se mantém enquanto a conta de ativo diferido existir contabilmente. Como a hipótese específica tratada em ambas as soluções de consulta está prevista no artigo 15, parágrafo 1º, do Decreto-lei 1.598/1977, o qual condicionava o tratamento tributário ao registro no ativo diferido, não é possível antecipar qual seria o posicionamento das autoridades fiscais.

A análise da manutenção da neutralidade fiscal no RTT nesse caso se torna complexa por um motivo: os artigos 16 e 17 da Lei 11.941/2009 não previram expressamente o restabelecimento de contas extintas pela Nova Contabilidade. Como resumimos anteriormente, o comando normativo foi: *“utilize a contabilidade atual; porém, sempre que o critério de reconhecimento de receitas, custos ou despesas tenha sido modificado, utilize os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 para calcular os tributos devidos. Nenhum ajuste deverá ser feito diretamente na escrituração comercial.”*

Para o deslinde dessa questão, cabe retornar à razão de ser da classificação contábil: por que, afinal, registrar determinados gastos no ativo e outros lançar ao resultado como despesa? Quando uma indústria de papel e celulose mantém gastos com a produção de folhas de papel, essas folhas são ativadas como estoque e depois vendidas. Quando uma firma compra material de escritório, usualmente lança uma despesa de material de escritório no valor do papel adquirido.

O motivo para tal é, principalmente, a importância da informação para o usuário. No primeiro caso, o papel produzido é um “investimento” da indústria (em sentido amplo), fonte de produção do lucro. O papel consumido pela firma é um “consumo” de pouca relevância isolada para justificar um controle de estoque, sendo acessório de sua fonte de produção (por exemplo, serviços).

Nesse sentido, a diferença de classificação de um gasto entre ativo e despesa é uma diferença *temporal* de reconhecimento contábil. A despesa representa um gasto atual ou a realização de um custo de uma operação atual. O ativo representa um gasto do qual se espera um benefício econômico futuro (por exemplo, no momento da

venda do estoque). Nesse momento se torna uma despesa e é baixado.

Por esse sentido, mesmo com a determinação genérica da Lei 11.941/2009 para que se use a contabilidade atual, a decisão pela extinção do ativo diferido é um ato cuja consequência é a alteração do momento do reconhecimento de despesas, no que se justifica a aplicação dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.<sup>29</sup>

A partir daí seriam possíveis duas interpretações. A primeira, “radical”, é no sentido de que não importa se a legislação tributária atrelou ou não um tratamento tributário à existência contábil do ativo diferido, mas se os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 determinavam que certo gasto deveria ser lançado ao resultado, ativado ou amortizado. Por esse sentido, todas as hipóteses antes classificadas como ativo diferido deveriam se manter tributariamente como tais e se sujeitariam aos mesmos prazos de amortização (ainda que a Nova Contabilidade os tenha realocado para outras classes de ativos para amortização ou depreciação em prazos menores que o mínimo fiscal).

A segunda interpretação, mais na linha citada de Miguel Hilú Neto, seria de que a interpretação da legislação tributária precede à aplicação do RTT, de forma que, se a legislação tributária condiciona determinado tratamento à existência do ativo diferido, sua eliminação leva consigo o regime tributário correspondente, permanecendo apenas o tratamento tributário de hipóteses que não condicionavam a um registro contábil.

Em que pese nossa concordância com a segunda interpretação, há que salientar as dificuldades práticas de aplicação do RTT para fazer vingar esse entendimento. Pelo artigo 2º da Instrução Normativa 967/2009, o FCONT é apenas um programa de conversão da escrituração comercial normal para um modelo mais próximo do que a contabilidade anterior previa, apresentado anualmente junto com a DIPJ. Esse modelo se sobrepõe à contabilidade normal na determinação da base de cálculo de um exercício, mas é questionável saber se haveria continuidade na utilização de suas informações nos exercícios seguintes, o que o levaria à categoria de uma “contabilidade fiscal”.

<sup>29</sup> No mesmo sentido, HILÚ NETO, Miguel. *Op. cit.*, p. 222.

O artigo 8º da Instrução Normativa RFB 949/2009 diz que o FCONT é uma escrituração “das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas”, que utiliza os métodos e critérios contábeis ainda aplicados pela legislação tributária. O parágrafo 2º diz que a escrituração do FCONT pode utilizar para estoques critério de atribuição de custos fixos e variáveis mediante rateio diverso daquele vigente para fins societários, desde que coerente com o restante da escrituração. Todos esses elementos indicam que seria possível no FCONT a reconstituição de contas de ativos eliminadas, como a de ativo diferido.

Entretanto, nada foi visto que confirmasse a possibilidade de utilização do FCONT de um exercício nos próximos, ou que de alguma maneira lançamentos pudessem ser feitos no FCONT de um ano para refletir o que já havia sido registrado pelo FCONT anterior. Dessa forma, seria possível que, na prática, não se pudesse comprovar suficientemente a relação entre os lançamentos de um ano e os lançamentos do ano anterior para demonstrar a coerência na aplicação dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 ao longo de vários exercícios. Caso isso fosse possível, então realmente estaríamos diante de uma “contabilidade fiscal” completa. Apenas nessa última hipótese poderia ser dito que o RTT seria capaz de cumprir a promessa de neutralidade tributária.

### 2.3.3. Resultados de exercícios futuros

Sempre foi bastante importante o registro da receita decorrente de contratos de venda a prazo na conta de “resultados de exercícios futuros”, especialmente no setor imobiliário.<sup>30</sup> O motivo disso era o tratamento tributário previsto no artigo 413 do Regulamento do Imposto de Renda, prevendo que apenas paulatinamente os lucros fossem apropriados no resultado do exercício.

Essa conta antes figurava no balanço entre o Passivo Exigível e o Patrimônio Líquido, não sendo propriamente nem um, e nem outro.<sup>31</sup>

<sup>30</sup> A respeito do tema, vide MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação da Renda Imobiliária*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 163-169. Vale mencionar que essa obra foi finalizada antes da publicação da Orientação OCPC 04, que reconheceu a atipicidade dos contratos de compra e venda de imóveis, a justificar o diferimento do lucro da venda de unidades imobiliárias, preocupações já antecipadas pela obra.

<sup>31</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de et al., *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às Demais Sociedades*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 305.

Sob o ponto de vista contábil, havia grandes problemas ao se permitir o registro nessa conta, dado não ficar claro na legislação o que podia ou não nela constar. Dessa forma, sua existência dava azo a interpretações de todos os tipos e permitia procedimentos que distorciam os resultados contábeis.

Na adoção dos padrões contábeis internacionais, a Lei 11.941/2009 simplesmente a eliminou, não permitindo sequer que se mantivesse o saldo existente, mas determinando sua transferência para uma conta de passivo representativa de receita diferida (artigo 299-B da Lei das Sociedades Anônimas).

Como se observa, a transformação nesse caso foi mais profunda, de forma a ficar dúvidas sobre a manutenção do tratamento tributário. Diferente da solução mencionada sobre ativo diferido, a Superintendência da 9ª Região Fiscal (Paraná e Santa Catarina) apresentou uma Solução de Consulta prevendo um entendimento inusitado:

“Solução de Consulta nº 100 de 09 de Abril de 2010  
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ementa: Atividade Imobiliária. RTT. Opção. O regime de tributação instituído pelos arts. 27 a 29 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, é aplicável às pessoas jurídicas que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, ainda que não tenham efetuado a opção pelo Regime Tributário de Transição - RTT de que trata a Lei nº 11.941, de 2009. Os valores antes registrados em conta de resultados de exercícios futuros devem ser contabilizadas em conta do passivo não-circulante representativa de receita diferida.”

É dizer: não importa a utilização do RTT. O fato de o contribuinte registrar os valores que antes eram resultados de exercícios futuros em conta de passivo representativa da receita diferida seria suficiente para que a Receita Federal pudesse considerar os requisitos da legislação existente atingidos. A manutenção dessa solução esbarra, porém, em uma questão: as receitas diferidas subsequentemente poderão ser contabilizadas como passivo por receita diferida?

Essa foi uma questão muito polêmica no âmbito do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. O resultado foi a elaboração da Orientação OCPC 04, a respeito das entidades brasileiras de incorporação imobiliária. Por essa Orientação, permitiu-se que essas empresas re-

conhecessem as receitas e despesas decorrentes de contratos de promessa de compra e venda ou contrato de compra e venda de unidade a ser entregue no futuro à medida do andamento da obra. O entendimento para isso foi o de que, no Brasil, a transferência dos riscos e benefícios sobre o imóvel são transferidos continuamente ao longo da construção.

Portanto, por esse aspecto, a eliminação da conta de resultados de exercícios futuros seria compensada pela utilização de conta de passivo de receita diferida. Isso resultaria em um tratamento tributariamente neutro, independentemente da utilização do RTT (caso utilizado o entendimento da Solução de Consulta mencionada). Cabe salientar, porém, que esse entendimento só foi divulgado para atividades imobiliárias e em razão das características específicas desse setor. É improvável que o mesmo tratamento seja estendido para outras situações anteriormente contabilizadas como resultados de exercícios futuros.

### 3. Conclusões

Como pôde ser observado ao longo deste trabalho, o RTT e o FCONT levantam diversos questionamentos a respeito de até onde a legislação tributária está disposta a ir para perseguir o seu propósito (fixar bases de cálculo de tributos) dado o objetivo declarado de manter as alterações na legislação contábil livres de interferência tributária. Esses questionamentos se situam principalmente no problema da dependência da tributação da renda e das receitas em relação às informações fornecidas pela Contabilidade que ora se torna independente.

Foi possível propor a existência de três tipos básicos de conflito: (i) a utilização de termos diferentes em cada seara, mas que mantêm a mesma denominação ou denominação semelhante; (ii) a alteração de base contábil para algum conceito cujo tratamento tributário estava previamente previsto; e (iii) a eliminação de determinada alternativa contábil para a qual um tratamento tributário era dado.

Quanto ao primeiro tipo de conflito, referente aos termos homólogos ou análogos, constatou-se a possibilidade de mudança de tratamento tributário dos encargos de depreciação, o que se refutou dada a autonomia dos conceitos de "utilização econômica do bem" e "vida útil", de forma que a Lei 11.638/2007 não teria trazido inovações. Para o conceito de receita, relevante para a base de cálculo

do PIS/Cofins, registrou-se que o conflito não é verdadeiramente entre Direito e Contabilidade, pois a Nova Contabilidade jamais impôs um conceito tributário de receita: as discussões a esse respeito hoje são todas relativas ao conceito jurídico-tributário. Assim sendo, em nenhum desses casos se pôs em questão a neutralidade tributária da utilização do RTT.

Com relação ao segundo tipo, decorrente de alterações de base contábil, foram vistos a distribuição de dividendos, a aplicação do método de equivalência patrimonial, as regras de subcapitalização e o ágio nas aquisições de empresas entre partes independentes.

Com relação aos dividendos e à aplicação do método de equivalência patrimonial, realmente foram encontrados problemas de neutralidade tributária decorrentes da utilização do RTT. Paradoxalmente, esses problemas poderiam levar a uma desoneração tributária, pois o RTT e o FCONT não seriam flexíveis o bastante para permitir, no nosso ordenamento jurídico, uma tributação complementar nas situações em que a Nova Contabilidade reconhecesse maior lucro ou maior valorização do investimento por equivalência patrimonial que na legislação anterior.

Quanto às regras de subcapitalização, a principal dúvida foi a qual patrimônio essas regras se firmavam: ao jurídico ou ao econômico? Dado a Lei 12.249/2010 ser posterior às Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, entendemos que, apesar de se referir à base de cálculo, as grandezas envolvidas no cálculo (endividamento e patrimônio líquido) fariam referência ao patrimônio econômico. Esse foi o critério considerado mais razoável para tanto, principalmente ao se considerar a base de apuração legal ("média ponderada mensal") com a entrega anual do FCONT. Também foi dito que a previsão de limitações tem por sentido a situação de mercado, que é econômica, não jurídica.

No que se refere ao ágio, foi apurado apenas um caso, bastante específico, em que a inter-relação entre as normas contábeis e tributárias levariam a um deságio contábil ("ganho por compra vantajosa") ao mesmo tempo que a um ágio para fins fiscais decorrente de mais-valia atribuída a ativos tangíveis e intangíveis. Para essa hipótese, não foi possível perceber se o FCONT seria capaz de fazer um controle efetivo, já que não se sabe até que ponto as informações de um exercício conforme os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 poderiam ser aproveitadas nos exercícios

seguintes. Esse problema de continuidade decorre do fato de o FCONT ser aplicado diretamente sobre a escrituração comercial de cada exercício em vez de constituir uma contabilidade fiscal separada.

Quanto aos conflitos de eliminação de alternativa contábil, foram analisados três casos: a reserva de reavaliação, os resultados de exercícios futuros e o ativo diferido. Nos dois primeiros casos, percebeu-se que a eliminação deixou de trazer um prejuízo real à neutralidade tributária. Para a reserva de reavaliação, o tratamento contábil continua válido, apenas ineficaz enquanto permanecer a proibição societária a novas reavaliações. Eventuais ajustes a valor justo ou a valor presente de ativos antes reavaliados são protegidos de alteração na tributação pelo RTT. Os resultados de exercícios futuros foram eliminados, mas a forma de contabilização prevista foi mantida em um caso específico (incorporações imobiliárias), e há posicionamentos da Receita Federal aceitando a extensão do tratamento tributário original às hipóteses novas de contabilização.

Com relação ao ativo diferido, o tratamento é substancialmente mais complexo, pois há que se questionar se o tratamento tributário previsto para todas as hipóteses antes classificadas nessa conta teria sido revogado ou se apenas em algumas. Após esse exame, fica a mesma questão tratada a respeito do ágio, quanto a como o FCONT seria capaz de manter a continuidade das demonstrações contábeis ao longo de vários exercícios, medida necessária para que fosse mantida a neutralidade tributária pelo RTT. Consideramos que a legislação tributária foi parcialmente revogada pela societária, mas que o problema de continuidade do FCONT prejudica o exercício da neutralidade tributária para as alternativas ainda vigentes.

Todas essas análises nos fazem concluir que o Regime Tributário de Transição não atende a todas as necessidades de um tratamento tributário realmente neutro, e que soluções legislativas deverão ser propostas para corrigir as imperfeições verificadas ou para determinar um novo modelo de tributação da renda e das receitas a ser seguido. Na forma como está, o RTT tenderá a permitir questionamentos e autuações por parte das autoridades fiscais mesmo quando se pretender cumprir o propósito da Lei 11.941/2009, pois os parâmetros fixados não são suficientemente seguros do ponto de vista jurídico.

## A “Nova” Contabilidade Relativa às *Stock Options* - Sua Relação e Reflexo ou não no Direito Tributário

MARCOS SHIGUEO TAKATA

Advogado em São Paulo. Conselheiro Titular da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF. Membro do Comitê Executivo da Comissão de Assuntos Fiscais e Contábeis da Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais e dessa Comissão.

### 1. Considerações Iniciais

1. Após as mudanças nas normas legais de contabilidade veiculadas pela Lei de S.A., promovidas pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, com suporte nestas, o corpo de normas infralegais contábeis editadas pela CVM e pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) tem crescido drasticamente, com a aprovação dos Pronunciamentos Técnicos CPC (Comitê de Pronunciamento Contábeis) - os quais têm incorporado ao direito doméstico as normas internacionais de contabilidade ou normas a estas alinhadas.

1.1. Sobre tudo essas normas infralegais - os Pronunciamentos Técnicos CPC aprovados - têm implementado sensíveis alterações no Direito Contábil, e, pois, no tratamento contábil de diversas questões, como por exemplo, da combinação de negócios (ágio) e da avaliação de intangíveis, da avaliação a valor justo de instrumentos financeiros não classificáveis como mantidos até o vencimento, da avaliação a valor justo de ativos biológicos, de teste de recuperabilidade (*impairment*), de pagamento baseado em ações (instrumentos patrimoniais ou de capital, sobretudo *stock options*), dentre tantas outras.

2. Versaremos aqui sobre as alterações de nosso Direito Contábil sobre o pagamento baseado em ações (instrumentos patrimoniais), particularmente na outorga de *stock options* aos executivos (incluindo empregados), a relação do novo tratamento contábil com o Direito Tributário, e a disciplina tributária específica consequente à atribuição de *stock options* pelas companhias, seja em relação aos beneficiários das *stock options*, seja quanto à companhia. Ao falarmos

