

© vários autores

DIALETICA

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 978-85-7500-208-7

Revisão de texto: Daniela dos Santos, Olivia Yumi Gushiken Duarte,
Paula Pinotti Candeloro, Quêtren de Moura Camargo e Sabrina
Dupim Moriki

Editoração eletrônica: nsm

Fotolitos: Forma Certa

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

Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e
distanciamentos) / coordenadores Roberto Quiroga
Mosquera, Alessandro Broedel Lopes. -- São Paulo :
Dialetica, 2010.

Vários autores
ISBN 978-85-7500-208-7

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

10-02276

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)

Aparência Econômica e Natureza Jurídica

JOÃO FRANCISCO BIANCO

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Diretor do IBDT. Conselheiro do CARF.



1. Introdução

Recentes alterações promovidas na Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, têm ocasionado acirrado debate nas comunidades jurídica e contábil. Os exatos limites das modificações introduzidas pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, as condições de sua aplicação e as consequências advindas no cálculo dos tributos que incidem sobre o lucro e sobre a receita são algumas das questões que estão sendo examinadas pela doutrina. E ainda muita dúvida persiste entre os contribuintes.

Talvez a dúvida mais relevante esteja na aplicação da chamada teoria da prevalência “da substância sobre a forma” ou também chamada de “essência sobre a forma”¹. Tenho identificado nesse debate alguma confusão e frequente incompreensão dos limites de sua utilização. O presente trabalho tem por objetivo fixar o que, a meu ver, seriam as condições e parâmetros necessários para a sua correta aplicação.

2. Prevalência da Essência sobre a Forma para a Contabilidade

A contabilidade é um sistema de informações sobre a situação econômica e financeira de uma empresa. Essas informações são compiladas, processadas e apresentadas aos seus usuários de acordo com determinados princípios acatados universalmente². Alguns dos usuários dessas informações - governos, órgãos reguladores, Fisco - podem estabelecer normas especiais a serem obedecidas para que certas informações específicas sejam prestadas na forma exigida. Mas tais informações excepcionais. Na sua grande maioria, os lançamentos con-

tábeis são feitos em obediência a princípios a que todos os contadores estão submetidos, princípios esses que integram a chamada Estrutura Conceitual Básica da contabilidade.

A Estrutura Conceitual Básica estabelece, assim, os atributos que embasam e informam a elaboração das demonstrações contábeis da empresa. São vários esses atributos: o regime de competência, o princípio da continuidade, a compreensibilidade, a relevância, a materialidade etc. E um desses atributos é justamente a primazia da essência sobre a forma.

O item 35 do “Pronunciamento Conceitual Básico”, formulado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pela Deliberação CVM n. 539, de 2008, assim caracteriza a primazia da essência sobre a forma:

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

O texto acima merece reparos, pois sustenta que uma compra e venda com cláusula de retrovenda nada mais é do que um empréstimo, com garantia, travestido de uma forma legal artificialmente produzida, quando todos sabemos que nada há de artificial na compra com retrovenda. Além disso, as naturezas jurídicas do mútuo e da retrovenda são completamente diversas, sendo o primeiro regido pelos artigos 586 e seguintes do Código Civil e a segunda regida pelos artigos 505 e seguintes, também do Código Civil.

¹ Neste trabalho, os termos essência e substância serão considerados como tendo idênticos significados.

² Esses princípios costumam ser chamados de “geralmente aceitos” em tradução literal da língua inglesa, quando, na verdade, o melhor seria denominá-los de princípios “universalmente aceitos”, no sentido de largamente aceitos ou aceitos por todos.

O autor daquele texto ainda confunde forma jurídica com natureza jurídica. A forma, em Direito, significa a maneira por meio da qual o negócio jurídico é exteriorizado, não tendo qualquer relação com a sua natureza jurídica. O negócio jurídico que vise à transferência de direitos reais sobre bens imóveis, por exemplo, exige a forma de escritura pública para ser realizado (artigo 108), sob pena de nulidade (artigo 166, inciso IV). E a transferência dos direitos reais pode dar-se com a natureza jurídica de compra e venda, doação, permuta etc.

Em linguagem técnica, portanto, o que o autor do texto quis dizer é que, do ponto de vista econômico, a retrovenda é, na sua essência, uma espécie de financiamento. E para a contabilidade, os negócios jurídicos realizados devem ser registrados nos livros contábeis de acordo com a sua essência econômica e não em função da sua natureza jurídica.

Assim sendo, o que na contabilidade é chamado de princípio da "primazia da substância sobre a forma" poderia ser mais bem definido como sendo o princípio da "primazia da substância econômica sobre a natureza jurídica do negócio realizado".

O fato de a essência econômica prevalecer sobre a natureza jurídica não é novidade para a contabilidade. Com efeito, no pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores - Ibracon - sobre a Estrutura Conceitual Básica da contabilidade, aprovada pela Deliberação CVM n. 29, de 5 de fevereiro de 1986, já constava que:

"A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas não raro a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma."

E mais adiante:

"Por exemplo, uma empresa vende um ativo, mas assume o compromisso de recomprá-lo por um valor já determinado em certa data. Essa formalidade deve ensinar a contabilização de uma operação de financiamento (essência) e não de compra e venda (forma)."

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 750, de 1993, que dispunha sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecia no seu artigo 1º, parágrafo 2º, que:

"Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais."

A Resolução CFC n. 774, de 1994, ao traçar os objetivos da contabilidade, fixou o seguinte entendimento:

"Cumpre também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos muitas vezes com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações."

As transcrições acima são tão somente exemplificativas, pois os mais antigos manuais de contabilidade já pregavam essa orientação. A novidade da nova legislação é a revitalização do princípio pois, enquanto no passado ele existia mas não era obedecido - por motivos que serão vistos mais adiante -, hoje pretende-se que ele exista e seja efetivamente observado. Confira-se, nesse sentido, os comentários de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbecke³ sobre as modificações introduzidas pela nova legislação:

"Talvez a maior modificação seja mesmo a introdução, de maneira clara, da figura da 'Primazia da Essência sobre a Forma' como característica fundamental da informação contábil. Esse conceito estava inserido na Deliberação CVM n. 29, de 1986, mas de passagem, sem que lhe houvesse sido dada a característica de um 'princípio' propriamente dito. Agora, com o Pronunciamento novo do CPC, aprovado pela Deliberação CVM n. 539, de 2008, e pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.121, de 2008, a aplicação desse conceito deverá ser a inovação que mais exigirá do profissional da Contabilidade."

Ou seja, de agora em diante, não pode mais o profissional de contabilidade, ou o gestor da empresa, ou o auditor independente, simplesmente 'seguir as regrinhas', 'seguir as letras do contrato' etc. Quando o documento formaliza uma situação

³ *Suplemento do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, Atlas, São Paulo, 2009, p. 13.

que não representa a efetiva realidade econômica da operação, o contador e os administradores da empresa são responsáveis por efetuar a contabilização conforme a essência econômica da transação, e não sua mera forma, e o auditor só poderá aceitar sem ressalva a demonstração contábil se assim elaborada.”

Como se vê, a utilização de linguagem equivocada e pouco técnica é uma constante na literatura contábil. O que os textos transcritos, na verdade, quiseram sustentar é, como vimos acima, a preponderância da essência econômica da operação sobre a natureza jurídica do negócio realizado.

Tomemos, como exemplo, a hipótese do arrendamento mercantil (“leasing”). Do ponto de vista exclusivamente econômico, o “leasing” é uma operação de financiamento. O arrendatário é “dono” do bem arrendado e mantém com o banco um simples empréstimo, com garantia. A opção de compra, ao final do contrato, é mera formalidade, que muito provavelmente será mesmo exercida pelo arrendatário.

Em função disso, no balanço da arrendatária - em consideração ao princípio da prevalência da substância econômica sobre a natureza jurídica do negócio realizado - o valor do bem arrendado deve ser lançado no ativo imobilizado e a contrapartida deve ser lançada como empréstimo no passivo. Os pagamentos das contraprestações são lançados, então, como amortização do “empréstimo” no passivo, como se fosse efetivamente uma operação de financiamento.

Não importa que a natureza jurídica do “leasing” seja completamente diversa da natureza jurídica do mútuo e que o arrendamento mercantil seja regido pela Lei n. 6.099, de 1974, e o mútuo seja regulado pelos artigos 586 e seguintes do Código Civil. Como também é totalmente irrelevante que o titular do direito de propriedade do bem é o arrendador, até o final do contrato.

Todas essas características fazem parte do exame da natureza jurídica dos dois institutos: o arrendamento mercantil e o mútuo. Para a contabilidade, nada disso importa. O que vale é a aparência econômica da operação. Como as duas operações alcançam o mesmo resultado, do ponto de vista econômico, devem ser registradas da mesma forma na contabilidade, a despeito de terem naturezas jurídicas completamente diversas.

Vejamos, agora, como essa questão deve ser considerada do ponto de vista do Direito Tributário, mais especificamente no cálculo do

imposto de renda, cuja base de cálculo é o lucro apurado pela pessoa jurídica.

3. Prevalência da Natureza Jurídica sobre a Aparência Econômica para o Direito

Dispõe o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, que compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Renda* é um conceito indeterminado. É gênero de várias espécies. Cabe à lei complementar - por força do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal - determinar o seu conceito, escolhendo a espécie sobre a qual o legislador ordinário pode fazer incidir o imposto.

E foi com esse objetivo que o artigo 43 do Código Tributário Nacional - que tem eficácia de lei complementar - definiu o conceito de renda e o fato gerador do imposto nos seguintes termos:

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

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

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

Como se vê, dentre as espécies de renda passíveis de serem selecionadas pelo legislador complementar para que houvesse a incidência do imposto, duas foram as escolhidas: a renda como fluxo de riqueza e a renda como acréscimo de riqueza. Mas seja como fluxo ou seja como acréscimo, para que haja renda é sempre necessária a existência de um acréscimo patrimonial. Não há renda sem acréscimo, produto do capital ou do trabalho. Algo novo que se soma ao patrimônio do seu titular, antes inexistente.

Patrimônio é conceito definido pelo Direito privado. Trata-se de uma universalidade de direitos, constituída pelo complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico, conforme dispõe o artigo 91 do Código Civil de 2002. Patrimônio é, portanto, um conjunto de direitos e obrigações. Patrimônio líquido é o resultado da soma algébrica dos direitos e das obrigações da pessoa jurídica.

Não é correto dizer-se que uma pessoa é *proprietária* de determinado bem, quando queremos dizer que o bem integra o seu patrimônio pessoal. Na verdade, o certo é referir-se a essa pessoa como *titular do direito de propriedade* do bem.

A aquisição da disponibilidade da renda, a que se refere o artigo 43 do Código Tributário Nacional, portanto, dito de uma forma tecnicamente mais correta, nada mais é do que a *aquisição do direito à renda*. O fato gerador do imposto de renda ocorre, desse modo, quando o direito relativo a essa renda estiver adquirido pelo seu titular, ou seja, quando o patrimônio da pessoa for acrescido de mais um direito, o direito àquela renda.

Ora, *adquirir direito* é conceito do Direito privado. Considera-se adquirido o direito quando definitivamente incorporado ao patrimônio do seu titular, quando não mais estiver pendente de condição suspensiva (artigo 125 do Código Civil), quando não for direito eventual (artigo 130), ainda que sujeito a termo (artigo 131).

Ocorre o fato gerador do imposto de renda, portanto, quando o direito à renda - real ou pessoal - estiver definitiva e incondicionalmente adquirido pelo seu titular. O direito à renda será real se o contribuinte tiver direito de propriedade sobre a renda já auferida; e será pessoal ou de crédito se a renda for exigível somente no futuro. Mas a renda será sempre objeto de direito. E, em ambos os casos, será direito efetivamente adquirido e já incorporado ao patrimônio do seu titular, passível de ser submetido à incidência do imposto sobre a renda.

Em outras palavras, sendo o patrimônio uma universalidade de direitos, haverá a ocorrência do fato gerador do imposto sempre que um novo direito for acrescido ao patrimônio do contribuinte.

Esse é, aliás, o entendimento do próprio Fisco, que sempre sustentou que, de acordo com o regime de competência, as receitas deveriam ser reconhecidas e tributadas quando o direito ao seu recebimento estivesse definitivamente adquirido; e as despesas deveriam ser reconhecidas e deduzidas quando a obrigação do seu pagamento estivesse definitivamente constituída. Confira-se, por exemplo, o item 4.3 do Parecer Normativo CST n. 58, de 1977.

Em função de todo o exposto, resta evidente que, para o Direito Tributário, de nada importa a substância econômica da operação realizada. O que importa é se houve ou não a aquisição do direito a uma nova renda pela pessoa jurídica, pois é isso que irá determinar se

houve ou não acréscimo patrimonial, sujeito à incidência do imposto sobre a renda.

Para o Direito, portanto, as partes são livres para contratar tanto o mútuo como a compra com retrovenda. E, embora os mesmos fins econômicos pretendidos possam ser atingidos com ambos os contratos, cada um deles tem natureza jurídica própria, distinta do outro, e segue regime jurídico próprio, distinto do outro. E logicamente cada um deles será submetido a regime tributário próprio, distinto do outro, pois a incidência tributária segue a natureza jurídica da operação realizada e não a sua essência econômica.

No caso da compra com retrovenda, temos a transferência do domínio de determinado bem do vendedor para o comprador, mediante o pagamento de preço em dinheiro, conforme definição constante no artigo 481 do Código Civil. Como se dá a alienação do bem, a operação está sujeita à apuração de ganho de capital, conforme previsto no artigo 418 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, se o vendedor for pessoa jurídica, cuja base de cálculo é a diferença entre o custo de aquisição e o valor da alienação.

Por ocasião da retrovenda - se e quando esta ocorrer - haverá nova transferência do domínio do bem do antigo comprador para o antigo vendedor, com nova apuração de ganho de capital agora pelo atual vendedor.

Desnecessário dizer que, se o bem objeto da compra com retrovenda for imóvel, as duas operações estarão sujeitas à incidência do imposto municipal sobre a transmissão *inter vivos*, previsto no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, nos termos da legislação reguladora da matéria.

Já na operação de mútuo, o regime tributário aplicável é completamente diverso. Não há incidência de imposto de renda sobre ganho de capital, nem tampouco incidência de imposto sobre transmissão de bem imóvel na constituição da garantia. O imposto incidente na operação de mútuo é o imposto sobre operações de crédito IOF.

Na compra com retrovenda não há a incidência de IOF, ainda que ela tenha a aparência ou a essência econômica de um financiamento. Este é um imposto cujo fato gerador é a entrega de recursos do mutuante ao mutuário. O mútuo sofre a incidência do IOF porque previsto em lei. Já a compra com retrovenda não tem natureza jurídica de mútuo e, portanto, não pode sofrer a incidência do IOF. Mas

o ganho de capital auferido pelo vendedor, tanto na compra como na retrovenda, pode e deve ser submetido à incidência do imposto de renda, que não pode deixar de ser pago pelo simples fato de a operação ter a aparência de financiamento.

Pretender cobrar IOF sobre a compra com retrovenda, com base na lei que prevê a sua incidência sobre o mútuo, é empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei, exigência essa vedada expressamente pelo artigo 108, parágrafo 1º, do CTN.

Para o Direito Tributário, portanto, há clara primazia da natureza jurídica da operação realizada sobre a sua mera aparência econômica, ressalvada a hipótese de ocorrência de simulação, o que não é o caso de qualquer dos exemplos citados. Lembro que no RE n. 82.447, de 8 de junho de 1976, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, decidiu que a compra e a venda de bem imóvel, com cláusula de retrovenda, não caracteriza hipótese de mútuo simulado e sim negócio jurídico indireto.

Assim, voltando à hipótese da operação de "leasing", para o Direito Tributário a remuneração paga pelo arrendatário ao arrendador tem natureza de despesa operacional, pois corresponde à contraprestação paga pelo período em que o bem arrendado foi utilizado pelo arrendatário. E a depreciação do bem arrendado pode ser aproveitada pela empresa arrendadora, na forma regulada pelo Banco Central do Brasil, pois a propriedade do bem não foi transferida ao arrendatário. O próprio valor do bem arrendado deve ser lançado no ativo da empresa arrendadora, pois é esta a titular do direito de propriedade do bem, enquanto perdurar o contrato.

Todo esse raciocínio está em perfeita sintonia com o artigo 43 do CTN e com o nosso próprio sistema constitucional tributário.

4. O Conflito entre Direito e Contabilidade

Vimos acima que, enquanto para a contabilidade os eventos devem ser registrados nos livros contábeis em função de sua aparência econômica, independentemente da natureza jurídica dos negócios realizados, para o Direito Tributário dá-se exatamente o oposto: os acréscimos e decréscimos patrimoniais devem ser registrados nos livros fiscais em função da natureza jurídica dos negócios realizados, independentemente da sua aparência econômica.

Como se vê, é evidente o conflito entre as duas formas de registrar contabilmente o mesmo negócio jurídico. Esse conflito estava

acomodado até pouco tempo atrás, mas não resolvido. Isso porque as autoridades fazendárias sempre exigiram das pessoas jurídicas que os lançamentos contábeis fossem feitos - tanto nos livros contábeis como nos livros fiscais - obedecendo ao critério da prevalência da natureza jurídica sobre a aparência econômica.

O contribuinte estava livre para utilizar qualquer um dos critérios. Mas caso quisesse conferir efeitos fiscais aos lançamentos feitos, a sua contabilidade deveria seguir o critério exigido pela lei fiscal, ainda que inadequado do ponto de vista da técnica contábil.

Tome-se o caso da taxa de depreciação, por exemplo. Para a contabilidade, a taxa de depreciação a ser adotada para uma máquina deve ser calculada em função de inúmeras variáveis: tempo de vida útil sugerido pelo fabricante, plano de manutenção, condições de uso etc. É por isso que a mesma máquina pode ser depreciada em prazos diferentes por dois contribuintes diferentes, dependendo da forma como fossem utilizadas. Para o Fisco, nada disso importa. A taxa de depreciação de máquinas e equipamentos é de 10% ao ano.

Diante disso, qual das taxas adotar? A real ou a legal? As pessoas jurídicas acabavam optando pelo critério adotado pela autoridade fazendária, em prejuízo da pura técnica contábil, para poder garantir efeitos fiscais aos lançamentos contábeis feitos. E as demonstrações contábeis acabavam sempre apresentando valores que, do ponto de vista contábil, não espelhavam a realidade econômica da empresa.

A necessidade de elaborar demonstrações contábeis compatíveis com os critérios adotados internacionalmente ocasionou uma revisão completa do assunto pelo legislador ordinário. Conseguiram, assim, os contadores, fundamento legal para impor os seus critérios para a elaboração das demonstrações contábeis. E o mais importante deles é a primazia da aparência econômica sobre a natureza jurídica dos negócios realizados.

Os demonstrativos contábeis, agora, devem ser obrigatoriamente elaborados com estrita observância do princípio da primazia da substância econômica sobre a natureza jurídica do negócio realizado.

Mas, se para a contabilidade os eventos devem ser registrados em função da sua essência econômica, como fica o Direito Tributário, onde prepondera a natureza jurídica dos atos praticados? A incompatibilidade entre os dois critérios é evidente, sendo absolutamente impossível pretender conferir efeitos fiscais aos lançamentos

contábeis feitos em consonância com o princípio da prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica. Isso por dois motivos. Primeiro, porque não é possível que os membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis possam editar resoluções que tenham como consequência alterar a base de cálculo do imposto que incide sobre a renda, nem, tampouco, alterar o disposto no próprio CTN sobre o assunto. Semelhante pretensão seria evidentemente inconsistente, por desrespeito ao princípio da legalidade.

Segundo, porque os acréscimos patrimoniais tributáveis pelo imposto de renda são aqueles apurados, conforme vimos acima, segundo a natureza jurídica dos negócios realizados, independentemente da sua aparência econômica. E, se os lançamentos contábeis são feitos em função da sua aparência econômica, não podem gerar efeitos fiscais, por flagrante violação ao artigo 43 do CTN.

Daí por que o critério adotado pelo legislador ordinário foi de todo adequado para a solução do conflito: criar duas demonstrações contábeis separadas e independentes, para usuários distintos.

Com efeito, todas as alterações introduzidas na Lei n. 6.404, de 1976, sobre a forma de elaboração das demonstrações contábeis, passam a valer para fins exclusivamente contábeis, para os seus usuários normais, quais sejam investidores, acionistas, bancos, demais credores, fornecedores, agências reguladoras etc.

E o artigo 16 da Lei n. 11.941, de 2009, assegura a adoção, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, ou seja, daqueles vigentes antes da edição de todas as alterações. Em outras palavras, o usuário Fisco irá examinar demonstrações contábeis elaboradas com base nos critérios contábeis anteriormente vigentes. Assim, as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638, de 2007, que modificam o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas, não têm qualquer efeito para fins de apuração do lucro real.

Com isso, resta assegurada a primazia da aparência econômica sobre a natureza jurídica dos negócios realizados nas demonstrações contábeis elaboradas para todos os seus usuários, exceto o Fisco. Como também é garantida a prevalência da natureza jurídica dos negócios realizados sobre a sua aparência econômica na apuração do lucro real, em perfeita sintonia com o artigo 43 do CTN, para o seu único usuário, qual seja, o Fisco.

Direito Tributário e Justaposição: a Contabilidade Societária e os Limites à Neutralidade Fiscal

JOÃO VICTOR GUEDES SANTOS

*Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.
Advogado em São Paulo.*

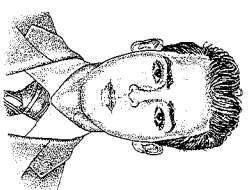
1. Introdução

Em meio a veementes discussões que se intensificaram nos anos 2000 com o Projeto de Lei nº 3.741, publicou-se, em 28 de dezembro de 2007, lei que visou a introduzir no Brasil novo paradigma contábil relativamente à elaboração de demonstrações financeiras por parte de grandes empresas, notadamente as companhias abertas.

Trata-se da Lei nº 11.638/07, a qual teve como meta a substituição dos padrões contábeis observados apenas no Brasil (BR GAAP)¹ pelos padrões contábeis internacionalmente aceitos (IFRS),² conduzindo as regras brasileiras a uma desejada transparência perante os mercados financeiro e de capitais globais.

Um dos principais debates que emergiram quando da publicação da aludida Lei correspondeu ao modo como o Direito Tributário interagiria com as novas metodologias contábeis que estavam sendo então introduzidas. Isto em muito se deveu ao fato de ter sido exigida a adoção de uma nova postura por entidades representativas de classes, para a formulação e aprovação de um novo arcabouço contábil, a ausência de reflexos fiscais negativos aos contribuintes.

Entretanto, se de um lado originalmente houve, quando da publicação da Lei nº 11.638/07, a inserção de dispositivo na Lei nº 6.404/76 visando à garantia de uma total neutralidade fiscal das novas regras societárias contábeis, por outro, quando da análise de si-



O termo BR GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) foi criado pelo mercado em alusão às US GAAP. Trata-se-lam de regras e princípios contábeis observados na legislação e prática domésticas no que toca à elaboração de demonstrações financeiras.
International Financial Reporting Standards, instituídos pelo Iasb (*International Accounting Standards Board*).