da adoção das normas internacionais de Contabilidade, não foram identificados, porém o sistema atual no Brasil não se distancia, em sua essência, dos sistemas identificados na pesquisa e está coerente com o ambiente legal que o Brasil vivencia.

A conclusão principal, considerando todas as limitações do artigo, é que proposições de mudança na tributação dos lucros/dividendos devem passar primeiramente pela reflexão dos impactos econômicos e observar não somente as condições internas do país, mas também o contexto global. Este é um excelente momento para introdução de mudanças que visem a melhoria do sistema tributário e que levem o Brasil a patamares elevados de competitividade internacional, bem como à transparência, eficiência e modernidade da Administração Tributária.

A Nova Contabilidade pós Medida Provisória 627/2013: Normas Contábeis e Normas de Tributação - dois Corpos Distintos de Linguagem e de Aplicação

NATANAEL MARTINS
Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogado em São Paulo.

1. Introdução



Quando do advento da Lei 11.638/2007, que promoveu profunda revolução nas normas de contabilidade insertas na Lei 6.404/1976, ainda no calor das discussões que então se estabeleceram, sobretudo voltadas para as possíveis modificações que teriam havido no campo do Direito Tributário, publicamos um estudo denominado "A reforma da Lei das Sociedades Anônimas: Lei 11.638/2007 e seus impactos na área tributária"[1], onde, em síntese, alcançamos as seguintes conclusões:

- A Lei 11.638/2007, originária da conversão do Projeto de Lei 3.741, de 2000 - de relatoria do então Deputado Federal Emerson Kapaz na Comissão de Economia, Indústria e Comércio (Ceic), sucedido pelo Deputado Federal Armando Monteiro na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) -, promoveu profundas mudanças na Lei 6.404/1976, diploma legislativo que regula as sociedades anônimas, especialmente em seu Capítulo XV, no tocante à regulação das demonstrações financeiras;
- Em jornais de grande circulação nacional, especialmente o *Valor Econômico,* inúmeras entrevistas com renomados advogados e auditores independentes, professores, economistas, dentre outros, foram publicadas, algumas veiculando opiniões de que a Lei 11.638/2007 teria promovido profundas mudanças na legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro;

[1] "A reforma da Lei das Sociedades Anônimas: Lei 11.638/2007 e seus impactos na área tributária". *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*. Coordenador: Sergio André Rocha. São Paulo: Quartier Latin, pp. 342-77.

- O advento da Lei 6.404/1976, cujo anteprojeto foi de autoria de Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira, inegavelmente, foi um marco na regulação das sociedades anônimas no Brasil. Especificamente no tocante às Demonstrações Financeiras, inseridas em seu Capítulo XV, como era de se esperar em ambiente profundamente marcado pela evolução econômica do momento e pelos avanços das ciências econômicas, as modificações foram profundas;
- Além disso, pretendeu o legislador, na tentativa de separar as regras da legislação comercial fundadas pela ciência contábil - ditadas em razão da dinâmica do mercado de capitais, dos agentes reguladores do mercado, dos acionistas etc. - e da legislação tributária - ditadas em razão do interesse do Fisco -, a criação de informações independentes;
- Mas, já na partida, a implementação das modificações operadas na legislação tributária pelo Decreto-lei 1.598/1977, para atender os preceitos da então nova Lei do Anonimato, que deveria ser o grande marco inaugural das relações da ciência contábil com a ciência do Direito, mais propriamente com as normas de Direito Tributário, foi enterrada pelo Fisco que, mesmo em face de regras de natureza exclusivamente fiscal, exigiu o seu registro no balanço das sociedades, deturpando, sob a ótica da ciência contábil, a sua razão de ser;
- Dentro desse cenário de desvio das regras de balanço inseridas na Lei do Anonimato - criadas, com o declarado objetivo de se dar maior transparência às informações destinadas ao mercado de capitais, aos acionistas minoritários, bem como aos órgãos reguladores -, por regras de natureza exclusivamente fiscal, bem como pela necessidade de inserção do Brasil, "ao processo de convergência às Normas Contábeis Internacionais, derivadas do International Accounting Standards Board (Iasb)", veio a Lei 11.638/2007;
- Desde o encaminhamento do PL 3.741/2000, pela Comissão de Economia, Indústria e Comércio, o Poder Executivo, com as modificações que pretendia implementar na Lei das Sociedades Anônimas, não tinha em mente realizar qualquer modificação nas regras de tributação. Tanto isso é verdade que o Poder Executivo, no Projeto de Lei que elaborou, bem

demonstrando o alcance que pretendia com as modificações enfim introduzidas pela Lei 11.638/2007, teve o cuidado de dar nova redação ao parágrafo 2º do art. 177 da Lei 6.404/1976, além de nele também inserir, em reforço à ideia de neutralidade de tributação veiculada, um novo parágrafo, o parágrafo 7º, com a seguinte redação: "Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem quaisquer outros efeitos tributários";
- Se é certo que a Lei 11.638/2007 teve em mira possibilitar, no Brasil, a implementação das regras internacionais de contabilidade que levam ao denominado processo de convergência, derivadas fundamentalmente do IASB (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade), pelo primado do princípio da legalidade em matéria tributária, não se poderia jamais conceber que em razão da adoção de ditas normas contábeis a legislação tributária automaticamente estaria se alterando. Demais disso, conclusão dessa natureza implicaria reconhecer que o lucro tributável das sociedades empresariais - na medida em que nem todas estariam sujeitas à nova normatização contábil em curso de implantação -, não seria determinado segundo as mesmas regras contábeis, ferindo de morte o princípio da isonomia;
- Diversamente do que sucedido ao tempo da edição da Lei 6.404/1976, que revogou e reformulou profundamente a antiga Lei do Anonimato, e reclamou a reformulação da legislação tributária, o que veio a ocorrer com a edição do Decreto-lei 1.598/1977, a Lei 11.638/2007, embora tenha feito profundas inovações nas vigentes regras da lei de sociedades anônimas, o fez no contexto das mudanças em curso na contabilidade das sociedades anônimas e empresas de grande porte. São regras, pois, que devem afetar as demonstrações financeiras não para determinação do lucro base de tributação, mas, tão somente, para os efeitos almejados pelos operadores das ciências econômicas, do mercado de capitais

- O advento da Lei 6.404/1976, naquela oportunidade, também provocou profundas mudanças na legislação societária, inclusive no plano das normas contábeis, especialmente ao elevar os princípios de contabilidade geralmente aceitos a normas tuteladas pelo ordenamento jurídico, com destaque ao regime de competência na apuração de receitas, custos e despesas. O Decreto-lei 1.598/1977, nesse contexto, foi baixado com a finalidade de incorporar na legislação tributária o regime de competência como regra base da escrituração de todos os contribuintes sujeitos à apuração do lucro real, bem assim para regulação das novas demonstrações contábeis exigidas, dentre outras inovações trazidas pela lei do anonimato;
- A Lei 11.638/2007, embora também tenha causado profundas modificações na lei do anonimato, teve por escopo, fundamentalmente, possibilitar a adoção, no Brasil, de "normatizações contábeis que levem ao processo de convergência às Norma Contábeis Internacionais, basicamente as derivadas do *International Accounting Standars Board (Iasb)*";
- Não obstante o caráter de neutralidade das modificações implementadas pela Lei 11.638/2007, a Administração Tributária pode e deve se posicionar sobre o modo como as informações fiscais devem ser produzidas. O que talvez explique a angústia dos operadores do Direito - em contraste com opiniões dadas por diversos Mestres da Contabilidade em jornais de grande circulação, que afirmaram que as novas regras impostas pela Lei 11.638/2007 são neutras para efeitos tributários -, é o fato de que: *"O direito do balanço é hoje uma realidade demasiado importante para poder continuar a ser ignorada (...) um território que os juristas (...) se têm empenhado em não explorar."*

Num segundo momento, quando já vigente o denominado Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei 11.941/2008, fruto de conversão da Medida Provisória 449/2007, produzimos outro estudo[2], cujas sintéticas conclusões foram as seguintes:

[2] "A realização da renda como pressuposto de sua tributação. Análise sobre a perspectiva da Nova Contabilidade e do RTT". *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. Coordenadores: Roberto Quiroga Mosquera e Alexandre Broadel Lopes. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 346-70.

- A contabilidade, donde derivam diretamente os fatos contábeis apropriados pela legislação do imposto de renda, assim como pela legislação dos demais tributos que incidem sobre a receita, vem sofrendo radical transformação desde a edição da Lei 11.638/2007, pela necessidade de inserção do Brasil no processo de convergência às Normas Contábeis Internacionais;
- A "velha contabilidade" que, discussões à parte, embora impregnada por normas de natureza exclusivamente fiscal, guardava conformidade com os preceitos da legislação do imposto de renda, no contexto da Lei 11.638/2007 (modificada em parte pela Lei 11.941/2008, que instituiu o denominado Regime Tributário de Transição - RTT) desapareceu, dando lugar ao que se convém chamar de "nova contabilidade";
- Na "velha contabilidade", sem embargo das acertadas críticas feitas pela doutrina especializada quanto às indevidas interferências que sofria das regras de tributação, o resultado contábil era apurado quando da efetiva realização da receita que, em geral, se efetivava no momento da tradição do bem ou da execução do serviço, tal como previsto nas velhas regras contábeis então vigentes, em compasso, neste caso, com as normas tributárias;
- Já sob a perspectiva da "nova contabilidade", o resultado contábil tem raiz muito mais numa busca de resultado econômico do que, propriamente, numa demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial realizado;
- O legislador - provavelmente em função do que presenciou após a edição da Lei 6.404/1976 -, buscou prescrever a absoluta neutralidade da Lei 11.638/2007 no que se refere a todos os tributos ordinariamente devidos pelas sociedades empresariais, incidentes sobre a renda ou a receita, sendo expresso o resultado derivado da convergência entre as normas de contabilidade brasileiras e as internacionais não poderia ser "base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários";
- Não obstante a neutralidade estabelecida pela Lei 11.638/2007, ao inserir um parágrafo 7º ao artigo 177 da Lei das Sociedades Anônimas, o Poder Executivo publicou a

Medida Provisória 449/2008, revogando-a. Ao mesmo passo, porém, instituiu o denominado Regime Tributário de Transição - RTT, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos por aquela norma, com vigência programada "até a entrada em vigor de lei que discipline os feitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária";

- De conformidade com o artigo 16 da Lei 11.941/2009, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deve apurar seu lucro tributável nos termos das normas contábeis e fiscais vigentes em 31 de dezembro de 2007, isto é, sem qualquer influência das mudanças contábeis impostas pela Lei 11.638/2007;
- É dizer, em função do RTT, para fins tributários, as empresas devem neutralizar os efeitos dos resultados derivados do novo regramento contábil em suas demonstrações financeiras, aplicando, em contrapartida, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007;
- Ainda que o RTT venha a ser modificado, ou que venha a ser estabelecido um novo regramento tributário já sob o contexto da "nova contabilidade", o legislador jamais poderia perder de vista os princípios maiores que informam a tributação, emergentes da Constituição Federal e muitos deles explicitados no Código Tributário Nacional;
- O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, por ter como fonte de tributação o lucro medido a partir do balanço das sociedades empresariais, estruturado segundo os princípios fundamentais que regulam a contabilidade, a rigor, impõe ao intérprete e aplicador do Direito a análise do conteúdo dos registros feitos pelo contabilista, tanto sob a óptica pura dessa ciência, quanto da do Direito Tributário;
- Se o Direito constrói suas próprias realidades, ainda que simplesmente se sirva de fatos ou eventos descritos em outros sistemas, então é evidente o desacerto que na doutrina se trava sobre se a Contabilidade se submeteria ao Direito ou vice-versa, visto que cada disciplina tem atuação em seu específico campo e somente "conversam" quando cada uma delas tenha tomado dados ou eventos da outra para a sua regulação, especialmente quando estiver em causa questões de

natureza tributária, sujeitas a princípios e normas específicos;
- Na análise da temática Direito e Contabilidade, o que se deve levar em consideração em cada caso é a disciplina que se pretende observar, pois, se uma não se submete a outra, na disciplina do direito aplicável, especialmente do Direito Tributário, cabe verificar como as normas de tributação tratam os fatos ou eventos contábeis descritos na Contabilidade, segundo os predicados próprios dessa ciência;
- A "velha contabilidade", embora impregnada por normas contábeis de natureza exclusivamente fiscal, guardava conformidade com os preceitos da legislação do imposto de renda, mas que, no contexto da Lei 11.638/2007, desapareceu, dando lugar a uma "nova contabilidade". Esta "nova contabilidade", além de parecer, sob certos aspectos, mais uma demonstração de resultado econômico do que, propriamente, uma demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial, estará por muito tempo, senão continuamente, em mutação;
- As regras de determinação do balanço patrimonial resultante dessa nova contabilidade, agora de natureza eminentemente financeira e sem as amarras do Fisco, em linha com as normas contábeis internacionais, traz conceitos novos até então não adotados, tais como: (i) prevalência da substância sobre a forma; (ii) necessidade de avaliação de certos ativos e passivos a valor justo ou presente, (iii) necessidade do contínuo teste de recuperabilidade de ativos (*impairmant*); (iv) depreciação, amortização ou exaustão de bens segundo a sua efetiva vida útil econômica; e (v) classificação, como ativo imobilizado da sociedade empresarial, de direitos que tenham por objeto bens corpóreos decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;
- Qualquer que seja o conceito de renda que se venha a adotar, esta deve, naturalmente, representar um efetivo acréscimo patrimonial, medido entre dois momentos, donde se extrai, por decorrência lógica, que para haver incidência do tributo a renda deve estar efetivamente realizada, isto é, incorporada, definitivamente, ao patrimônio da sociedade em-

presarial, sob pena de não se poder afirmar que este teria sido efetivamente acrescido;

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

- O conceito de renda pressupõe, pois, a ocorrência de acréscimo patrimonial, verificado ao longo de determinado período. Mas, como decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, da segurança jurídica e do princípio da efetiva realização da renda como pressuposto da tributação, não pode haver a incidência de tributos sobre fatos que retratem, no plano contábil e societário, meros eventos de avaliações econômicas.

Ainda preocupado com as normas da "nova contabilidade" e as regras de tributação, tratamos da figura da primazia da substância sobre a forma em Contabilidade[3], um de seus pilares, em face de regras de Direito Tributário, onde chegamos às seguintes conclusões:

- O estudo da Contabilidade no Brasil, como disciplina jurídica, ainda hoje é muito incipiente nas escolas de Direito ou em livros científicos de direito que sobre o tema tenham tratado. A rigor, embora não se desconheça que aqui ou acolá algumas tímidas incursões tenham sido feitas, a exceção fica por conta dos comentários feitos por doutrinadores aos artigos da lei das sociedades anônimas que tratam das demonstrações financeiras, mas que, verdadeiramente, compreendem apenas as regras contábeis ali estipuladas, muito poucas se comparadas com todo o arsenal de regras e princípios que norteiam a Contabilidade;

- O discurso dos juristas, sobretudo dos estudiosos em matéria tributária, ainda que de modo involuntário, foi o de sempre negar à Contabilidade seu foro de disciplina jurídica autônoma, vendo nela mero servo das regras de tributação. Mas a Contabilidade no Brasil, indiscutivelmente, também é Direito, isso pela simples e acaciana razão de que a sua estrutura sempre esteve, e agora com maior intensidade com o advento da nova Contabilidade, disciplinada em regras que impõem condutas a seus usuários;

- Se Contabilidade também é Direito, o discurso científico que se queira fazer em matéria tributária, na interface entre regras contábeis e regras de tributação, seja olhando o passado ou no contexto, hoje, do denominado regime tributário de transição - RTT, deve, antes, ser precedido por criteriosa investigação de cada um desses ramos do Direito, sem perder de vista, naturalmente, que todo e qualquer discurso sobre tributos, deve ter sempre como norte a regra de tributação que, por sua vez, terá que estar conforme a norma de competência tributária aplicável à espécie e, como elementos balizadores, os princípios emergentes da Constituição da República;

- Na perspectiva de que Contabilidade também é Direito, o discurso científico não pode ignorar esse fato, pelo contrário, o cientista do Direito deve olhar o material de sua investigação pela lente do objeto que se propôs examinar. Assim, se de tributo se trata, deve olhar a Contabilidade pela lente das regras de tributação; se, por outro lado, seu objeto repousa em um problema societário qualquer, em que em jogo estiver, por exemplo, questões quanto à representação patrimonial do balanço, deve olhar a Contabilidade como ela é, pela sua própria lente, isto é, pelas regras próprias do hoje já denominado "Direito do Balanço";

- O debate da primazia da essência sobre a forma em Contabilidade, embora hoje em voga em razão do processo de harmonização do Brasil às normas internacionais de contabili-

[3] "A figura da primazia da substância sobre a forma em Contabilidade e em Direito Tributário". *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 3º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 267-80.

de tradição de Direito romano-germânico como o nosso, em que forma e substância, não raro, estiveram em campo opostos;

- A aplicação da regra da essência sobre a forma, um dos pilares da "nova contabilidade", vai fazer com que, em muitas circunstâncias, institutos, formas e conceitos típicos de direito privado, sejam agora abandonados pelo Contador, seja em função de regra própria já estabelecida no ordenamento contábil, seja em função do juízo que sobre o evento objeto da contabilização este venha ter, eis que, em qualquer circunstância, no registro contábil que vier a fazer terá que buscar a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas;

- Não mais importa ao Contador, no registro contábil que vier a fazer, a mera observância de determinada forma estabelecida pelo direito privado quando esta, pela sua essência, em termos econômicos, representar negócio diverso do que aquele estabelecido pelas partes. E a essência, mostrando que o negócio entabulado entre as partes não se ajusta à forma estabelecida, determinará ao contador a necessidade de registro adequado em termos contábeis, de modo que, como já referido, faça a representação verdadeira e apropriada da transação econômica, tendo este o dever de fundamentar, naturalmente, a interpretação que vier a dar à regra contábil, representada no evento retratado como fato contábil;

- Nem se diga, ao argumento de que a Contabilidade seria serva do Direito ou de que suas regras não poderiam se sobrepor às normas de Direito, que a forma estabelecida pelo direito privado deveria, necessariamente, ser observada, eis que Contabilidade também é Direito. É dizer, o contador, ao aplicar a regra de contabilidade que determina a primazia da essência sobre a forma, nada mais estará fazendo do que obedecer uma norma de Direito, que lhe impõe um dever e uma correlata sanção em caso de seu descumprimento;

- Se, no plano específico de normas de direito privado ou de normas de Direito Tributário, os efeitos de regras de contabilização forem diversos, isto é, se contrários ao de normas de direito privado ou de Direito Tributário, estas, para efeitos contábeis, simplesmente, devem ser desconsideradas. Assim, se em face de vigentes normas de direito privado ou de tributação, a forma estabelecida no negócio jurídico entabulado indicar que a propriedade legal do bem é de terceiro e não da entidade contábil que assim o reconheceu, como sucede no caso de arrendamento financeiro de bens, no plano do direito privado, este (o terceiro) será o efetivo proprietário do bem, podendo, nesses termos, exercer todos os direitos inerentes à propriedade. E, no plano do Direito Tributário, a relação vai se estabelecer segundo a específica norma de tributação. Não há, nessa conclusão, domínio de regras de contabilidade sobre regras de direito privado ou regras de tributação ou vice-versa, mas, apenas e tão somente, a aplicação de cada regra no seu específico campo de atuação, como de resto se verifica nas interfaces existentes nos diversos ramos do Direito que compõem o ordenamento jurídico, que podem tomar um mesmo evento com significados diversos conforme a regra de regência;

- Assim, embora seja natural a existência de conflitos interpretativos quando sobre um mesmo evento haja a incidência de mais de uma regra jurídica, que possibilita a criação de distintas significações, o operador do Direito, na interpretação que venha a estabelecer, deve atuar segundo o ramo do Direito que esteja a se pautar.

Por fim, no último de nossos estudos, ainda tendo como foco a "nova contabilidade", de olho no futuro, nos dedicamos ao regime contábil e tributário de competência[4], e concluímos:

- O temor de que a neutralidade em matéria tributária, prescrita pela Lei 11.638/2007, não fosse o bastante para dar a devida segurança aos contribuintes e à própria Receita Federal do Brasil, levou o Poder Executivo a criar o denominado Regime Tributário de Transição - RTT;

- Mas o RTT, como a sua própria denominação denuncia, é um regime de transição que, naturalmente, pode e deve ser revisto;

[4] "Regime contábil e tributário de competência: novas perspectivas". *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 4º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 225-36.

- É que, assim como ao tempo da introdução, em 1976, da lei do anonimato no Brasil e da então novel contabilidade, o Poder Executivo fez baixar o Decreto-lei 1.598/1977 para adaptar as novas regras contábeis à legislação do imposto de renda, o advento da nova contabilidade está a reclamar mudanças na legislação tributária que possibilite o estabelecimento de sua adequada aplicação aos preceitos da nova contabilidade;
- O RTT não mais pode ser perpetuado, pois a sua manutenção, dentre outros, enseja os seguintes problemas: (i) a existência de efetivo lucro contábil apenas na nova contabilidade, com reflexos no patrimônio líquido e no dimensionamento do montante de dividendos passíveis de distribuição, que servem de parâmetros para o estabelecimento de variadas regras fiscais; (ii) o engessamento, para fins fiscais, da "velha contabilidade", criando problemas para a continuidade de sua compreensão, bem assim para evolução e estudo da ciência contábil; (iii) lucro tributável apurado apenas no denominado FCONT; (iv) a crescente complexidade dos ajustes; (v) dificuldades na atualização da legislação tributária; e (vi) insegurança na aplicação das regras de neutralidade;
- A receita, na contabilidade, regra geral, deve ser reconhecida quando da realização de efetiva transação de bens ou serviços pela entidade contábil a terceiros, causando mutação em seu patrimônio líquido. A realização de receitas em face do regime de competência, e o natural emparelhamento dos custos e despesas correspondentes, por definição, transformam-se em elemento modificador do patrimônio líquido;
- O registro de receita pelo regime de competência reclama, ainda, estar presente a probabilidade de sua realização, isto é, a razoável certeza de que o preço será adimplido, sob pena de aí se contrapor o princípio do conservadorismo ou da prudência, indicando que esta somente deve ser reconhecida se e quando efetivamente se realizar (caixa);
- Na "velha contabilidade", o registro de receitas segundo o regime de competência, bem assim dos custos e despesas a elas correspondentes, se verificava quando da realização de efetivas transações, isto é, quando da concretização de negócios jurídicos, de modo que as receitas contabilmente reconhecidas, na sua generalidade, em termos de direito aplicável, já se achavam realizadas. E, como a "velha contabilidade" estava assentada no princípio do custo histórico como base de valor, esta, como um todo, estava baseada, fundamentalmente, em transações já ocorridas;

- A "nova contabilidade", no que diz respeito, especificamente, ao regime de reconhecimento de receitas, tal como formulado no Pronunciamento Técnico CPC 30, aprovado pela Deliberação CVM 597/2009 - com exceção do tratamento contábil conferido a ativos biológicos, bem assim a certas regras de avaliação de determinados ativos e passivos -, não fugiu do princípio do custo histórico como base de valor, tampouco do conceito de que estas, para serem reconhecidas, devem estar lastreadas em transações efetivamente ocorridas, significando dizer que, quanto a esse aspecto, guarda sintonia com as antigas regras contábeis e, consequentemente, com as normas de tributação;
- A "nova contabilidade", quebrando a velha regra do custo histórico como base de valor, um dos pilares da contabilidade tradicional, de conformidade com o CPC 29, aprovado pela Deliberação CVM 596/2009, determina que ativos biológicos sejam mensurados pelo valor justo (preços de mercado ou mensuração por padrões do setor);
- Além disso, "a nova contabilidade", em linha com seus desígnios, como Estatuído no Pronunciamento Técnico Conceitual Básico do CPC - que versa sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Financeiras, aprovado pela Deliberação CVM 539/2008, para além de mostrar a posição patrimonial e financeira de acontecimentos passados, põe marcada ênfase na avaliação de ativos e passivos, buscando retratar o patrimônio econômico da entidade;
- O Código Tributário Nacional, recepcionado com *status* de lei complementar, ao dar o contorno possível de renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os proventos de qualquer natureza, disciplinou como fato gerador do tributo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, na linguagem do CTN, não basta a verificação de acréscimo de patrimônio em termos

econômicos, mas, sim, que também haja a plena disponibilidade sobre a renda, vale dizer, que já esteja, incondicionalmente, no patrimônio do contribuinte;

- Na generalidade das situações, a realização da renda deriva da concretização de relações jurídicas, isto é, de atos ou negócios jurídicos, de modo que, para efeitos tributários, renda passível de tributação não pode se verificar em face de avaliações econômicas de patrimônio, mas, sim, à luz de efetivas transações que, em termos de direito aplicável, tenham acarretado acréscimos patrimoniais;

- Embora seja desejável, para não dizer absolutamente necessário, pôr fim ao RTT, o legislador da União, mesmo tendo competência para tanto em matéria de tributos que incidem sobre a renda ou a receita, não pode e não deve estabelecer como signo de receita e, portanto, de renda passível de tributação, a apropriação, como lucro, de valores decorrentes de mera avaliação econômica do patrimônio da entidade objeto da contabilidade, sem que estes estejam efetivamente realizados, pois, se assim o fizer, estará agredindo princípios constitucionais que balizam as competências tributárias outorgadas à União e, sobretudo, o conceito de renda e de definição do momento de ocorrência do fato gerador, emergentes do CTN, que pressupõem, como condição de existência de acréscimo patrimonial, signo de lucro tributável pelo imposto de renda, a sua efetiva realização.

Pois bem, com a extinção do RTT, já agora em vigor a Medida Provisória 627/2013, pretendemos fazer uma breve incursão pelo seu texto, com o objetivo, fundamentalmente, de verificar: (i) se o Poder Executivo respeitou a desejada autonomia de regras de contabilidade das demais regras do ordenamento jurídico, em especial de regras de tributação e, consequentemente, se a desejada neutralidade dos resultados derivados das novas regras de contabilidade foi mantida; e (ii) se o princípio de realização da renda como condição necessária para a sua tributação foi atendido, com fiel observância da tradução jurídica do regime de competência e consequente emparelhamento dos custos e despesas correspondentes[5].

[5] Advirta-se, em razão do escopo de nosso estudo e, notadamente, em face da extensão das modificações na legislação tributária introduzidas pela Medida Provisória

2. A Medida Provisória 627/2013

2.1. Normas contábeis e normas de tributação - dois corpos distintos de linguagem e de aplicação

i) A observância da norma constitucional de competência e ao princípio da estrita legalidade

A leitura da extensa e complexa Medida Provisória 627/2013 prova o que sempre dissemos a propósito da Lei 11.638/2007 - isso sem embargo da neutralidade tributária que proclamava: trata-se de norma que fora baixada para veicular regras de natureza contábil, demonstrando que o Poder Executivo, a exemplo do que se verificou quando do advento do Decreto-lei 1.598/1977, em razão disso, via medida provisória, procurou adaptar a legislação tributária às regras emergentes da "nova contabilidade", deixando nela prescrito a distinta separação entre regras de contabilidade e regras de tributação, na medida em que buscou, para cada uma das grandes novas regras contábeis postas, uma correlata norma de tributação.

A exposição de motivos, quanto a isso, não deixa margem a dúvidas:

> "A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins."

Nem poderia ser diferente, pois, como dissemos ao longo de nossos estudos a propósito da Lei 11.638/2007, referidos alhures, em face da norma de competência tributária outorgada pela Constituição e pelos princípios constitucionais próprios em matéria tributária, especialmente o princípio da estrita legalidade, seria inadmissível que normas de específica natureza contábil, muitas delas derivadas da competência outorgada à Comissão de Valores Mobiliários e a Reguladores de Mercado, pudessem alterar normas de tributação.

627/2013, que não é nossa pretensão fazer uma análise abrangente das alterações havidas, senão pontuando algumas questões fundamentais, na busca das proposi-

E o Poder Executivo, ciente de que as mudanças na "nova contabilidade" por muito tempo ainda se perpetuará, reiterando a clara separação entre normas de contabilidade e normas de tributação, inseriu uma regra, diríamos programática, nos seguintes termos:

> "Art. 54. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Medida Provisória, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.
>
> Parágrafo único. Para fins de disposto no *caput,* compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais."

ii) A existência de uma única contabilidade - o E-Lalur

E a forma prescrita pela Medida Provisória 627/2013 para a completa separação das regras contábeis e das regras de tributação do imposto de renda e da CSLL, alterando o Decreto-lei 1.598/1977, foi a de proclamar a existência de uma única contabilidade, instituindo, para fins estritamente fiscais, o denominado *E-Lalur*[6], escrituração, em meio digital, que deverá ser entregue ao Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, nos seguintes termos:

> - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar o *E-Lalur,* forma integrada às escriturações comercial e fiscal;
> - O *E-Lalur* discriminará os registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas (assim considerada aquela que registra em último nível os lançamentos contábeis);
> - O *E-Lalur* discriminará a apuração do Imposto sobre a Renda devido, inclusive as deduções, quando aplicáveis; e
> - O *E-Lalur* discriminará as demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.

[6] MP 627/2013, artigo 2º, alterando o artigo 7º, com acréscimo de um parágrafo 6º e alteração do artigo 8º, I, b) e parágrafos 1º a 4º, todos do Decreto-lei 1.598/1977, e artigo 48.

Desse modo, na esteira na Lei 11.638/2007, a Medida Provisória 627/2013, via o denominado *E-Lalur,* manteve a contabilidade completamente segregada das regras de tributação, sem, contudo, a exigência de uma segunda contabilidade para o Fisco, como se vê noutra passagem de sua exposição de motivos:

> "A manutenção da sistemática de ajustes em Livro Fiscal para os ajustes do lucro líquido foi pleiteada pela comunidade empresarial brasileira em detrimento da possível adoção da Contabilidade Fiscal segregada da Contabilidade Societária (*two books of account*), o que elevaria o custo Brasil para as empresas. Porém, ao adotar o Livro Fiscal como solução de controle da apuração do resultado fiscal, faz-se necessária uma identificação mais clara e precisa dos fatos passíveis de ajustes ao lucro líquido e a integração com a escrituração contábil. Esse grau de transparência garante maior segurança jurídica ao contribuinte e confere maior segurança para a aplicação de recursos pelos investidores, em função da diminuição dos riscos e surpresas com relação à diminuição do patrimônio e capacidade de geração de lucros.
>
> Trata-se de um avanço no ambiente de tratamento, controle e demonstração das operações praticadas pelas empresas, com repercussão no resultado fiscal, reduzindo consideravelmente a ocorrência de erros ou inconsistências que, ao longo de todo este período, tem sido constatados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no tocante às informações agregadas, como apresentadas pela sistemática atual."

Assim, com a completa separação, agora, das normas contábeis e das normas de tributação, não mais basta, para efeitos tributários, enxergar os eventos retratados pela "nova contabilidade" como receita, custo ou despesa e tomá-los, de imediato, como fatos jurídicos de natureza tributária, Pelo contrário, a partir da análise do evento retratado na contabilidade como fato jurídico de natureza contábil, deve o operador do Direito, buscando a correlata regra de tributação, verificar como este, em termos tributários, vai ser traduzido, isto é, se o evento registrado na contabilidade, pode ou deve, de imediato, ser tomado como signo de renda tributável e/ou custo ou despesa passível de imediata dedução.

2.2. A observância do princípio de realização da renda - efetiva tradução jurídica do regime de competência e do emparelhamento de custos e de despesas

Dissemos, em dois momentos de abordagem da Lei 11.638/2007[7], que as regras da "nova contabilidade" não poderiam, sem maiores considerações, ser tomadas como regras de tributação, sem fiel observância ao princípio de realização da renda, tendo como corolário a necessária tradução jurídica do regime de competência na realização de receitas e o consequente emparelhamento de custos e de despesas correlatos.

Isso porque, como vimos, a tributação da renda pressupõe, necessariamente, a sua efetiva realização, sob pena de ofensa, dentre outros, ao próprio conceito de renda e aos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva, razão pela qual o legislador, na mudança que se almejava e que veio a se concretizar com o advento da Medida Provisória 627/2013, necessariamente, teria que observá-lo, traduzindo juridicamente, pois, o regime de competência na realização de receitas e no necessário emparelhamento de custos e de despesas correspondentes[8].

Foi o que o Poder Executivo justamente fez na Medida Provisória 627/2013, ao buscar dar o adequado tratamento tributário aos resultados da "nova contabilidade" ainda não realizados, derivados e avaliações econômicas de ativos e de passivos (*v.g.*, ajustes a valor presente ou a valor justo) ou de novas metodologias na apuração de resultados de determinadas operações (*v.g.*, contabilização de ativos biológicos), tendo o cuidado, inclusive, de deixar claro que *"para fins da legislação tributária federal, as referências a provisões alcançam as perdas estimadas no valor de ativos, inclusive as decorrentes de redução ao valor recuperável"*[9].

[7] Cf. "A realização da renda como pressuposto de sua tributação. Análise sobre a perspectiva da nova contabilidade" e "Regime contábil e tributário de competência", obras citadas.

[8] Com efeito, como aduz Victor Borges Polizelli, "a abordagem do fenômeno 'realização da renda' inevitavelmente conduz à identificação de um princípio que governa simultaneamente a realização das receitas e despesas". O princípio da realização da renda - reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 30.

[9] MP 627/2013, artigo 55.

Ou seja, o Poder Executivo, ciente de que muitos dos ajustes determinados pela nova contabilidade são resultantes de avaliação econômica de elementos do ativo e do passivo, bem como que a metodologia de contabilização de determinados negócios, em especial a contabilização de ativos biológicos e de produtos florestais, não representam valores efetivamente realizados, criou correlatas normas de tributação neutralizando-os na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, de forma que a tributação venha a se verificar se e quando efetivamente realizados.

É o que veremos a seguir.

i) Ajustes a valor presente - AVP

A Medida Provisória 627/2013, atenta ao princípio de realização da renda e à tradução jurídica do regime de competência, dispôs que valores decorrentes de ajustes a valor presente de elementos do ativo e passivo, de que trata o Pronunciamento Técnico CPC 12, aprovado pela Deliberação CVM 564/2008[10], somente serão considerados na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação, na forma em que estabeleceu[11].

Assim, em perfeita simetria com o regime de competência, o AVP, para efeitos de determinação do IRPJ e da CSLL, vai se verificar quando a receita ou resultado da operação se realizar.

ii) Avaliação a valor justo

Na mesma linha de compatibilização da norma contábil com princípios e regras de natureza tributária, o ganho ou a perda decorrente da avaliação de ativo ou passivo a valor justo, de que trata o Pronunciamento Técnico CPC 46, aprovado pela Deliberação CVM

[10] CPC 12, item 21:
"Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quando o valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais."

699/2012[12], não será computado na determinação do lucro real, senão quando o valor relativo ao ganho ou a perda for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado[13].

Entre os ativos sujeitos a mensuração a valor justo incluem-se os ativos biológicos e os produtos agrícolas, cujas regras de avaliação estão dispostas no Pronunciamento Técnico CPC 29, aprovado pela Deliberação CVM 596/2009[14].

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

iii) Teste de recuperabilidade - impairment

Nos termos no Pronunciamento Técnico CPC 01, aprovado pela Deliberação CVM 639/2010, na "nova contabilidade" a companhia, periodicamente, deve avaliar os elementos dos ativo imobilizado, intangível e diferido, registrando, se for o caso, a sua diminuição apurada em face do teste de recuperabilidade realizado.

Nesse contexto, *valor recuperável de um ativo imobilizado é o maior valor entre: (i) o valor líquido de venda do ativo,* assim entendido o valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em condições normais entre partes independentes, deduzido das despesas necessárias para que essa venda ocorra; *e* (ii) *o valor de uso desse ativo,* assim entendido o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados (benefícios econômicos futuros esperados do ativo) decorrentes do seu emprego ou uso nas operações da entidade.

E, nos termos da Medida Provisória[15], o contribuinte somente poderá reconhecer a perda registrada para efeitos do IRPJ e da CSLL, que não tenha sido objeto de reversão, se e quando ocorrer a

[12] CPC 46, Apêndice A, define valor justo como sendo o "preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração".

[13] MP 627/2013, artigos 12 e 13.

[14] Os conceitos e definições do CPC 29 sobre valor justo, na essência, são os mesmos adotados em outros Pronunciamentos Técnicos.

[15] MP 627/2013, artigos 31 e 48.

alienação do bem correspondente, eis que até que esse evento ocorra, tem a natureza de autêntica provisão, cuja dedução não é permitida.

iv) Depreciação econômica e fiscal de ativos - exclusão no E-Lalur

A "nova contabilidade", de conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 27, aprovado pela Deliberação CVM 583/2009, reclama que a depreciação de ativos, necessariamente, deve se verificar em conformidade com a sua vida útil econômica estimada, definida em termos de utilidade esperada do ativo para a entidade, da seguinte forma: (i) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou (ii) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Mas, para efeitos fiscais, continua vigendo o artigo 57 da Lei 4.506/1964, com as alterações procedidas pela Medida Provisória 627/2013[16], de modo que, no *E-Lalur,* caso a quota de depreciação registrada na contabilidade seja menor do que aquela calculada segundo as taxas de depreciação admissíveis pela administração do imposto de renda, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da CSLL.

Evidentemente, no momento em que o ativo, em termos fiscais, esteja totalmente depreciado, a depreciação contábil futura deve ser revertida (oferecida à tributação) no *E-Lalur.*

3. Conclusões

Em face de todo o exposto, podemos em síntese concluir:

- A Medida Provisória 627/2013, na linha do que sempre dissemos quando do advento da Lei 11.638/2007, a exemplo do que se verificou quando da publicação do Decreto-lei 1.598/1977, veio para disciplinar os efeitos tributários das novas regras contábeis;
- A Medida Provisória 627/2013 deu devido trato aos princípios constitucionais de natureza tributária, em especial o princípio da estrita legalidade, deixando claro que normas de natureza contábil, baixadas no dito processo de convergência

[16] MP 627/2013, artigos 38 e 48.

contábil, até que lei tributária regule a matéria, são neutras para efeitos de apuração dos tributos federais;
- A Medida Provisória 627/2013 firmou a autonomia das normas de contabilidade e das normas de tributação, estabelecendo, para efeitos fiscais, o *E-Lalur* como sistema digital de escrituração dos registros de ajustes do lucro líquido para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido;
- O Poder Executivo, em estrita obediência ao princípio da realização da renda como pressuposto de reconhecimento de receitas e do devido emparelhamento de custos e despesas correspondentes, na Medida Provisória 627/2013, para cada um dos grandes ajustes derivados das novas regras contábeis, prescreveu uma correlata norma de natureza tributária, disciplinando, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a tributação do ganho ou da perda se e quando efetivamente realizados;
- O evento registrado pelo Contador na contabilidade como fato jurídico contábil, sem a sua devida tradução, não pode ser automaticamente trasladado, para efeitos tributários, como fato jurídico de natureza tributária;
- A autonomia das normas de contabilidade das demais normas de tributação, impõe ao operador do Direito, quando da verificação dos eventos registrados na Contabilidade em face das novas regras contábeis, em termos tributários, a sua tradução como fato jurídico de natureza tributária em face de correlata norma de tributação.

Instrumentos Financeiros Híbridos: Possível Conflito entre Essência *x* Forma?

NELSON CARVALHO
Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP, onde leciona. Especialista em Litígios, em Questões de Contabilidade Societária e Contabilidade Internacional, Gestão de Riscos, Auditoria. Membro de Conselhos de Administração e de Comitês de Auditoria. Ex-Auditor Independente, Diretor da CVM (1990-1991) e do Banco Central (1991-1993).

EDUARDO FLORES
Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fecap, onde leciona. Doutorando em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Membro do Laboratório de Contabilidade Internacional FEA/USP- Fipecafi. Consultor em Finanças e Contabilidade.

1. Uma Breve Contextualização



Nelson Carvalho



Eduardo Flores

A inserção do Brasil no rol dos países convergentes aos padrões contábeis internacionais sob a insígnia das IFRSs - *International Financial Reporting Standards* - completa quatro anos, e certamente ainda encontra-se longe de ter seus amplos aspectos pacificados face aos diferentes protagonistas da "cadeia produtiva" da informação contábil: preparadores (áreas técnicas e Alta Administração), auditores, analistas, agências reguladoras, investidores, credores, sindicatos, acadêmicos do mundo da contabilidade societária e operadores do Direito especializados em matéria societária, entre os principais. Questiona-se inclusive se, eventualmente, essa "pacificação" total será possível algum dia.

Os primeiros desafios observados no processo de convergência rumo a este novo ordenamento contábil poderiam ser resumidos como necessidades de adequações sistêmicas na forma de se pensar e praticar contabilidade[1]. Tais fatores certamente influenciariam a

[1] Vide: WEFFORT, Elionor F. J. *O Brasil e a harmonização contábil internacional.* São Paulo: Atlas, 2005. 231 p.