

A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis

Image not found or type unknown



Helenilson Pontes
advogado parecerista

A inserção no Brasil das normas internacionais de contabilidade tem

causado inúmeras situações de conflito entre critérios contábeis e regras jurídicas, o que pode afetar a determinação da renda tributável, sobretudo a apurada segundo a sistemática do lucro real, cujo ponto de partida é o lucro líquido societário.

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais iniciou com a Lei 11.638/07, seguiu com a edição da Lei 11.941/08, que criou o Regime Tributário de Transição (RTT), e, atualmente, está no estágio de amadurecimento da interpretação da Lei 12.973/14, que extinguiu o RTT e formulou adaptações da legislação tributária ao novo padrão contábil, buscando e reafirmando a neutralidade fiscal deste.

A chamada nova contabilidade formulou uma virada copernicana no padrão de contabilidade até então adotado no Brasil, alterando regras de reconhecimento, de mensuração e de evidenciação de fatos econômicos à luz da contabilidade.

Quanto ao reconhecimento dos fatos contábeis, passou do antigo padrão apoiado na forma jurídica, por influência que o Direito exerceu sobre a contabilidade no Brasil, muito em razão do atendimento de demandas tributárias, para a adoção do princípio da essência econômica. No que tange à mensuração dos fatos contábeis, o custo histórico deu lugar à regra do valor justo, valor presente e vida útil dos bens. Por fim, os critérios de evidenciação do patrimônio, antes pobres do ponto de vista informacionais, passaram a ser regulados pelo princípio da ampla divulgação e máxima fidedignidade^[1].

Esta alteração de rumos na contabilidade promoveu substanciais modificações na forma de registro contábil de atos e negócios jurídicos realizados pela sociedade, que passaram não mais a se pautar por critérios jurídicos, mas por critérios impostos pela contabilidade.

A substituição do critério contábil do custo histórico pelo critério do valor justo é um bom exemplo desta mudança de rumos. Certos ativos passaram a ser contabilmente ajustados para refletir o seu valor de reposição mediante recompra no mercado (matérias-primas), o seu preço de venda no mercado (bens destinados a venda) e o seu valor provável de alienação (investimentos e instrumentos financeiros). Para evitar o cômputo de ganhos e perdas ainda não realizados decorrentes destes ajustes de ativos, a lei societária criou a possibilidade do registro em uma conta de ajuste de avaliação patrimonial no patrimônio líquido, onde aqueles ajustes podem ser registrados até que ocorra a realização do respectivo ativo.

A nova contabilidade preocupa-se sobretudo em fornecer no presente informações sobre os fluxos de caixa futuros, utilizando como base fatos passados ocorridos na sociedade. Essa afirmação resta clara da definição de ativo e passivo realizada pelo Pronunciamento Conceitual Básico R1, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, a saber, ativo é "um recurso controlado (hoje) pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade; e passivo é "uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída (futura) de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

A adoção do princípio da essência econômica sobre a forma jurídica também pode dar azo a uma substancial alteração nos resultados da sociedade. Para as novas regras contábeis, ao se avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica, e não apenas para sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento mercantil financeiro, a essência subjacente e a realidade econômica são a de que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, em contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento mercantil financeiro da origem a itens que satisfazem a definição de ativo e de passivo e, portanto, devem ser reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário^[2].

Quais os efeitos tributários desta profunda alteração na forma de contabilização de atos e negócios jurídicos e como deve se comportar o intérprete das regras tributárias, notadamente daquelas concernentes à apuração do lucro real?

A primeira observação importante a se fazer é que a matriz constitucional do imposto sobre a renda não foi alterada. Vale dizer, somente pode constituir fato gerador do Imposto de Renda um fato jurídico com conteúdo econômico, revelador de capacidade contributiva e que consubstancie acréscimo patrimonial disponível, a teor do que prescreve o artigo 43 do Código Tributário Nacional. Por conseguinte, receitas e ganhos não realizados, isto é, que não acresceram, não se incorporaram em caráter incondicional ao patrimônio da pessoa jurídica, não podem compor a base de cálculo do imposto sobre a renda. Continua-se a exigir, por imposição do princípio constitucional da capacidade contributiva, que a renda esteja realizada, jurídica ou economicamente.

Com efeito, os novos critérios de contabilização dos atos ou negócios jurídicos praticados pela sociedade devem ser interpretados pelo operador do Direito Tributário *cum grano salis*, haja vista a diferença de perspectiva que a norma tributária guarda em relação à norma contábil. O Direito Tributário e a contabilidade observam o mesmo fato econômico por lentes diferentes. Enquanto a norma tributária identifica os fatos econômicos e os categoriza segundo as formas jurídicas próprias do Direito positivo, a contabilidade os toma a partir de sua essência econômica sem consideração quanto aos seus aspectos jurídico-formais.

Um segundo registro importante é que o lucro real continua tendo como ponto de partida o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, *caput*, DL 1.598/77), e a sociedade deve registrar em livros auxiliares as disposições da lei tributária, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das suas demonstrações financeiras (artigo 177, parágrafo 2º, Lei 6.404/76).

Vale dizer, para efeito de apuração do lucro real, devem ser adicionados ao lucro líquido os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido (para atender critério contábil ou norma societária) que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, bem como devem ser adicionados ao lucro líquido os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na sua apuração (por força de critério contábil ou norma societária) que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real (artigo 6º, parágrafo 2º, DL 1.598/77).

No mesmo sentido, na determinação do lucro real continuam podendo ser excluídos do lucro líquido do exercício os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados (por exigência de critério contábil ou regra societária) na apuração do lucro líquido do exercício; da mesma forma, podem ser excluídos os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido (por força de critério contábil ou regra societária) que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real (artigo 6º, parágrafo 2º, DL 1.598/77).

Claro está que, embora a nova contabilidade possa trazer alterações no resultado societário (lucro líquido), continua plenamente vigente a possibilidade de ajustes ao lucro líquido quando da apuração do lucro real em função do atendimento à legislação tributária.

Um exemplo de tratamentos contábil e fiscal diferenciados ocorre com o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP). A Interpretação Técnica ICPC 08(R1), expedida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), determinou que, por ser prática usual das sociedades distribuírem juros sobre o capital próprio aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório (itens 10 e 11). O Pronunciamento Técnico CPC 09, na mesma linha, estabelece que as quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de JCP, independentemente de serem registradas como passivo (JCP a pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputados.

No entanto, para efeitos fiscais, continua em vigor a norma do *caput* artigo 9º da Lei 9.249/95, segundo a qual a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da taxa de juros de longo prazo (TJLP). Assim, embora a contabilidade trate os JCP como dividendos, para a regra tributária eles continuam sendo uma despesa financeira dedutível da apuração do lucro real.

A Lei 12.973/14 promoveu uma extensa e detalhada regulamentação objetivando claramente adaptar a legislação tributária às alterações promovidas pelas novas normas de contabilidade, tendo como norte a neutralidade fiscal, isto é, impedir que a adoção de novos critérios contábeis pudesse gerar efeitos tributários, na linha do que o DL 1.598/77 fez quando editada a Lei 6.404/76. O pano de fundo da Lei 12.973/14 é a manutenção da possibilidade de ajuste ao lucro líquido para atender à legislação tributária no processo de definição do lucro real.

Com efeito, a Lei 12.973/14 regulou os efeitos tributários dos novos critérios contábeis, por exemplo, quando disciplinou a avaliação a valor justo (artigos 13 a 16), o *goodwill* e o ganho por compra vantajosa (artigos 20 a 28), a subvenção para investimento (artigo 30), o prêmio na emissão de debêntures (artigo 31), o teste de recuperabilidade (artigo 32), os contratos de concessão (artigos 35 e 36) e o arrendamento mercantil (artigos 46 a 49)

A par de prever regras de neutralização sobre aspectos específicos trazidos pelos novos critérios contábeis, normalmente através de controles em subcontas, a Lei 12.973/14 trouxe ainda uma regra geral, de caráter prospectivo, assegurando, para o futuro, a permanência do princípio da neutralidade das novas regras contábeis à luz da legislação tributária, a saber:

Art. 58. 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 Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do 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.

Primeiramente, registre-se, a nosso ver, o caráter meramente pedagógico desta regra legal no sentido de reforçar a neutralidade da adoção das novas regras contábeis à luz da legislação tributária. O fato jurídico tributário é regido pelas regras constitucionais e legais pertinentes. No caso do imposto sobre a renda, virtualmente afetado pelas novas regras contábeis, continua tendo seu arcabouço definido pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e pela legislação tributária, de modo que a adoção de um novo critério contábil, mesmo na inexistência do citado artigo 58, em qualquer hipótese poderia conduzir à configuração de uma renda que não represente manifestação de capacidade contributiva concretizada através de acréscimo patrimonial disponível.

Por conseguinte, o eventual silêncio da Receita Federal^[3] em regulamentar e neutralizar os efeitos fiscais da adoção de um critério contábil não autoriza concluir que este critério contábil possui efeito tributário automático e que o Direito Tributário o teria incorporado pelo silêncio regulamentar. Mesmo diante do silêncio da Receita Federal, qualquer critério contábil somente terá efeito tributário se sua aplicação for compatível com o arquétipo constitucional e com as leis complementar (CTN) e ordinária que disciplinam o Imposto de Renda. Sustentar o contrário seria entender que estaria ao alvedrio da Receita Federal cumprir ou não a Constituição Federal ou submeter a Constituição Federal à vontade da Receita Federal no que tange à decisão de neutralizar ou não o efeito fiscal de um critério contábil que ofende disciplina constitucional.

A neutralização dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis é uma exigência da obediência à disciplina constitucional das espécies tributárias, notadamente do Imposto de Renda, e da convivência apenas parcial entre as regras contábeis e as regras tributárias, editadas com premissas e objetivos diferentes. De resto, não é novidade para o Direito Tributário brasileiro a existência de ajustes tributários sobre resultados apurados pela contabilidade adotando critérios divergentes daqueles aceitos pelo legislador tributário.

Portanto, todo e qualquer critério contábil somente terá efeito fiscal se passar pelo teste de compatibilidade com a Constituição Federal, com o Código Tributário Nacional e com a legislação tributária, notadamente quanto ao princípio da capacidade contributiva e dos arquétipos constitucionais das espécies tributárias. Os registros contábeis pautam-se pelo critério da essência econômica, mas o fato jurídico tributário continua iluminado pelas regras do Direito positivo. O eventual silêncio da Lei 12.973/14 ou da Receita Federal no exercício da competência que o artigo 58 desta lei lhe atribui não representa a adoção automática de critério contábil na seara tributária.

[1] Cf. Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos), Dialética, 2010, p. 77.

[2] As regras para o ajuste fiscal deste tratamento contábil estão na IN RFB 1.889, de 6 de maio de 2019.

[3] Registre-se que a Receita Federal vem se esforçando em exercer esta competência regulamentar, como se observa pelas instruções normativas 1753/17, 1771/17 e 1889.

Date Created

29/05/2019