



Sergio Rocha: Reforma tributária e o “novo lucro real”: diagnóstico

Preâmbulo

No contexto do ambiente reformista em que vivemos, a Receita Federal do Brasil vem apresentando, em diversos seminários, conferências e encontros, alguns pontos de partida para uma reforma estrutural da apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, conseqüentemente, dos demais tributos federais apurados pelas empresas. Não se trata, ainda, de uma proposição legislativa, mas de ideias, conceitos e pontos de partida que vêm sendo apresentados e retocados. A motivação da iniciativa da administração tributária é clara: a necessidade de tornar a apuração dos tributos federais menos dependente dos voláteis International Financial Reporting Standards (IFRS).

Escreverei três artigos sobre o tema do “novo lucro real”, como ficou conhecida esta proposta da Receita Federal. Inicialmente, pretendida apresentar esta análise em um artigo único. Contudo, a necessidade de aprofundar alguns temas tornou esta pretensão incompatível com o limite de caracteres deste espaço.

Dessa forma, serão três artigos: este, com foco no diagnóstico do problema que levou as autoridades fiscais a se moverem em direção a uma reforma tão importante do IRPJ. Um segundo texto, que terá como objetivo analisar a proposta da Receita Federal, pelo o que se tem conhecimento dela. Ou seja, o segundo artigo considerará o remédio proposto. Por fim, no terceiro estudo consideraremos como a solução está sendo justificada. Em outras palavras, neste terceiro artigo o foco será as razões dadas ao paciente para aceitar o diagnóstico e tomar o remédio.

Características fundamentais dos IFRS

Em 28 dezembro de 2007, eu trabalhava num grande escritório de advocacia. Os fogos estavam quase estourando na Praia de Copacabana, quando uma novidade legislativa transformou o clima natalino e as celebrações de fim de ano que se aproximavam: foi editada a Lei 11.638.

A Lei 11.638/2007 abriu caminho para a adoção dos International Financial Reporting Standards (IFRS) como padrão contábil brasileiro, trazendo uma mudança absolutamente disruptiva na relação entre tributação e contabilidade.

A primeira mudança relevante foi a deslegalização da contabilidade, com a transferência para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) da atribuição de regulamentar o novo padrão contábil. Fala-se, por vezes, que a Lei 11.638/2007 implementou os IFRS no Brasil. Essa afirmação não nos parece correta. A lei abriu o caminho, mas a implementação dos IFRS se deu por intermédio dos atos editados pelo CPC. Desde aquele 2007, que já parece longínquo, CPC deixou de ser Código de Processo Civil para uma parcela significativa dos tributaristas brasileiros, passando a designar o poderoso órgão responsável pela importação dos IFRS.

Uma segunda consequência notável da edição da Lei 11.638/2007 foi uma libertação do profissional da área contábil da dominação que lhe tinha sido imposta pela legislação tributária.

Com efeito, seja por comodismo, por ignorância, ou puro bom-senso em se querer evitar questionamentos fiscais, a contabilidade brasileira tinha se deixado dominar pela legislação tributária,



pelos desígnios da Receita Federal, e tinha se desconectado do investidor enquanto destinatário das informações geradas sobre a situação financeira das entidades.

Essa libertação veio conectada com uma terceira mudança fundamental decorrente dos IFRS: de um padrão contábil orientado pelo o que interessava para o cálculo dos tributos, passou-se a um padrão pautado pela prestação da melhor informação possível para o mercado sobre a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixa futuros. Ou seja, o principal “cliente” das demonstrações contábeis deixou de ser o Fisco e passou a ser o mercado.

O poder de julgamento do contador é acentuado por uma quarta característica dos IFRS, que é o seu caráter principiológico e finalístico. Não se trata de um padrão contábil estatutário, que comanda este ou aquele registro, nesta ou naquela conta. Muitas vezes há um standard e caberá ao contador tomar a decisão concreta de como contabilizar determinada transação. Há vezes em que o contador da empresa e seu auditor externo divergem sobre a contabilização em certo caso, e que, um terceiro chamado para opinar, não concorda com nenhum dos dois.

A quinta modificação para a qual chamamos a atenção é a mudança de uma contabilidade feita para refletir o passado — já que tinha como principal cliente a autoridade fiscal — para um padrão mais interessado em estimar o futuro — já que focado na identificação da capacidade da empresa de geração de fluxos de caixa futuros.

Isso faz com que as demonstrações contábeis passem a trazer, mais e mais, lançamentos de fatos econômicos presumidos, não realizados, mas que podem ter o resultado A ou B no futuro, ao invés de refletirem situações já consolidadas.

Temos, nesse caso, uma consequência de um sexto pilar dessa modificação, que é a forte prevalência de uma certa visão econômica sobre a forma jurídica dos atos e negócios praticados. Note-se, e este ponto é importante, que essa visão de essência econômica não é, em si, nem melhor nem pior do que a percepção formal anterior. Ela é uma opção que tem sempre um fim último: permitir que o investidor tenha a melhor informação possível sobre o futuro da empresa.

Em outras palavras, a essência dos fatos econômicos, neste caso, não é ontológica. Ela é uma escolha, tecnicamente justificável, no meio a diversas outras possíveis, da forma de prestação da informação que melhor atende ao investidor.

Essa premissa vai fazer com que tenhamos diversas mudanças no que se refere ao reconhecimento de fatos econômicos — como acontece no caso do arrendamento mercantil, tratado no Pronunciamento CPC 06-R2 —, da mesma maneira que temos modificações em relação à mensuração dos fatos econômicos — como ocorre no caso das Avaliações a Valor Justo (CPC 46) e do Teste de Recuperabilidade (CPC 01).

IFRS e tributação

Logo que foi publicada a Lei 11.638/2007, iniciaram-se os debates sobre os efeitos da adoção do novo padrão contábil sobre a tributação da renda, do lucro e da receita das empresas. Contudo, tendo vivido aquela época, tenho a impressão de que não se tinha, de maneira alguma, a percepção do tamanho do



problema.

O ano de 2008 foi particularmente tenso. Não se sabia o que aconteceria. Algumas soluções de consulta da Receita Federal manifestaram interpretação pela aplicação imediata da legislação tributária sobre os fatos reconhecidos e mensurados com base na nova contabilidade. O momento era de apreensão. Começava-se a falar em neutralidade tributária dos IFRS, mas sem uma clareza sobre o que isso significaria.

Foi nesse contexto que foi editada a Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, que instituiu o hoje saudoso Regime Tributário de Transição (RTT).

Por mais que o RTT não tenha sido imune a controvérsias, ele foi um modelo abrangente de neutralidade fiscal dos IFRS. De fato, o artigo 16 da Lei 11.941/2009 trazia uma regra ampla no sentido de que qualquer lançamento contábil decorrente dos IFRS, com impacto sobre o reconhecimento de custos, despesas e receitas, incluídos no cálculo do lucro líquido, seriam desconsiderados para fins tributários.

Como se sabe, o RTT foi extinto com a edição da Lei 12.973/2014. Este diploma adotou um modelo diferente de adequação entre a tributação da renda, do lucro e da receita e os IFRS. Com efeito, ao invés de uma regra geral de neutralidade, como tínhamos durante a vigência do RTT, a opção, neste caso, foi por um modelo baseado em um catálogo de ajustes para registros contábeis específicos.

Talvez não houvesse mesmo opção. A base do RTT era uma comparação entre dois padrões contábeis. O padrão brasileiro em vigor até dezembro de 2007 e os IFRS. A não ser que a contabilidade brasileira pré-IFRS se tornasse eterna para fins fiscais, seria inevitável uma outra forma de ajuste.

Pouco mais de cinco anos após a edição da Lei no 12.973/2014 salta aos olhos de quem se dedica ao estudo dessa matéria um fato inquestionável: o buraco é muito, mas muito mais embaixo.

O legislador, em 2014, não teve a percepção de que é virtualmente impossível enclausurar os IFRS. Sendo um padrão contábil principiológico a pretensão de listar registros contábeis e os efeitos fiscais respectivos mostrou-se uma quimera.

Ademais, como apontamos, a tal essência econômica não é ontológica, é ditada pela análise de ocasião dos especialistas sobre como melhor refletir os fatos econômicos de modo a prover os investidores com as melhores informações.

Portanto, as mutações nos IFRS são constantes. Não se trata de um padrão estático, mas sim, de algo dinâmico, em constante construção. Ou seja, não só é difícil catalogar todos os registros contábeis possíveis nos IFRS hoje, como não se pode contar que o standard que prevalece hoje ainda prevalecerá amanhã.

Essas breves observações mostram que o modelo de inter-relação entre contabilidade e tributação, introduzido pela Lei 12.973/2014, é de difícil — mas não impossível — administração no longo prazo. Muito se diz que nosso erro foi ter implementado os IFRS nos balanços individuais de todas as empresas. Contudo, não adianta rebobinarmos a fita — essa é para quem lembra o que é uma fita cassete



—, a volta no tempo só existe nos cinemas por enquanto.

Possíveis opções

Diante do quadro apresentado acima, podemos considerar algumas opções.

Manter como está: A primeira opção é mantermos como está, apostando no modelos da Lei 12.973/2014.

Essa opção, que sem dúvida é possível, terá como consequência inevitável o surgimento de um contencioso monumental entre Fisco e contribuintes. Há dezenas e dezenas de situações que simplesmente não encontram uma disciplina explícita na Lei 12.973/2014. Nesses casos, os contribuintes tomam decisões interpretativas com base na estrutura da legislação tributária. A probabilidade de as autoridades fiscais concordarem com a posição dos contribuintes na totalidade dos casos é baixa.

Por exemplo, não raro se esquece que não há um IFRS, mas dois. Temos o “IFRS full”, para aquelas empresas que estão obrigadas a aplicar a integralidade dos Pronunciamentos e Interpretações do CPC, mas há também o CPC PME, que traz o padrão contábil aplicável a pequenas e médias empresas — lembrando aqui que não estamos falando de empresas do Simples, mas de empresas com ativo total inferior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual inferior a R\$300.000.000,00.

Além de situações interpretativas, há casos onde a concordância entre as autoridades fiscais e todos os contribuintes é simplesmente impossível, uma vez que há efeitos antagônicos. Ou seja, há situações onde o mercado já se dividiu, já que para alguns contribuintes a interpretação A é melhor, enquanto para outros a interpretação B leva a um resultado mais favorável. Portanto, nessas situações — todas as que têm a variação do câmbio como pano de fundo, por exemplo — a controvérsia é inevitável.

Por fim, há questões relacionadas à própria decisão contábil. A questão principal aqui é: qual a competência da Receita Federal para questionar não o efeito tributário, mas a contabilização de determinado fato econômico?

Manter como está é até possível para certas empresas. Não se pode, de maneira alguma, esquecer que nem todas as empresas têm efeitos relevantes de IFRS. Contudo, naqueles casos onde os impactos são muitos e são relevantes, a manutenção do regime inaugurado com a edição da Lei 12.973/2014 será uma fonte inesgotável de controvérsias.

Editar uma regra geral de neutralidade: A segunda possibilidade seria a inclusão de uma regra geral de neutralidade fiscal na Lei 12.973/2014.

Ao que tudo indica, a premissa da Lei 12.973/2014 era de que todos os efeitos fiscais potenciais dos IFRS teriam sido disciplinados. A prática prova que isso não é verdade. Há, portanto, diversas situações onde as empresas têm que tomar decisões sobre as consequências tributárias de determinado lançamento contábil sem uma orientação explícita da lei.

Uma vez que as mudanças contábeis posteriores à Lei 12.973/2014 são neutras até que seja editada uma lei regulando seus efeitos (artigo 58), uma regra geral no sentido da neutralidade dos IFRS (mesmo na ausência de disposição específica), poderia reduzir as potenciais controvérsias nesta área. Não seria um



dispositivo de fácil redação – afinal, como já comentamos, ao contrário do que ocorria no período de vigência do RTT, não há uma base para comparação –, mas ainda assim seria uma opção.

Atualizar constantemente a Lei 12.973/2014: uma terceira alternativa seria atualizar, constantemente, a própria lei.

Com efeito, hoje temos um conhecimento muito mais amplo dos potenciais hiatos da Lei 12.973/2014. Certamente seria possível uma regulação, na própria lei, mais detalhada das consequências dos registros de com base no novo padrão contábil. Essa opção poderia, inclusive, ser adotada juntamente com a segunda alternativa: seria possível fazer uma grande revisão da Lei 12.973/2014, aproveitando-se para incluir na mesma uma regra geral de neutralidade dos IFRS.

Criar uma apuração própria para os tributos federais: a quarta alternativa seria o que parece ser a proposta da Receita Federal: a previsão de regras específicas para a apuração dos tributos federais desvinculada, ao menos em parte, da contabilidade. Da perspectiva de proteger a apuração dos tributos das incertezas e mudanças dos IFRS, é uma opção bastante tentadora. De outra parte, há que se ter muito cuidado para que o efeito não seja o inverso, criando-se uma nova camada de complexidade, ao invés de simplificação e certeza.

Conclusão

Como mencionamos no início deste artigo, nossa proposta, aqui, era fazer um diagnóstico do problema. A conclusão a que chegamos é de que é inegável que, sem alguma mudança, caminharemos para um ambiente litigioso. As empresas tendem a prestar atenção aos eventos que têm potenciais impactos financeiros no resultado do ano corrente. Dificilmente elas conseguem projetar riscos futuros não materializados. Talvez a aplicação, a partir deste ano, da Interpretação Técnica CPC no 22 (Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro) as obrigue a identificar algumas situações de risco decorrentes das incongruências entre IFRS e tributação. Feito o diagnóstico e identificada a enfermidade, resta a questão: qual o melhor remédio? Este será o tema de nosso próximo artigo na **ConJur**.

Date Created

22/11/2019