

Ata de reunião elaborada por Renata Galindo, não revisada pelos participantes e expositores da reunião. Para verificar a exatidão das informações, por favor, consulte o áudio disponível em nosso site.

No dia 25 de março de 2015, com início às 08h30min, na Fundação Getulio Vargas – FGV, realizou-se a reunião do Grupo de Estudos de Direito e Contabilidade - GEDEC de 2015 com objetivo de discutir o seguinte tema:

ESSÊNCIA E FORMA: ESTABELECENDO AS FRONTEIRAS

Expositor: Professor Edison Fernandes

O pronunciamento conceitual básico da contabilidade retirou, por ser uma redundância, a primazia da essência sobre a forma, dos seus regramentos. Ou seja, não há mais discussão se se aplica ou não a essência sobre a forma, sendo esta à espinha dorsal do IRFS.

Um dos grandes questionamentos é se a essência econômica deve prevalecer sobre a forma jurídica. Ora, a forma e o conteúdo estão juntos, não tendo-se como separar. Não há como distinguir a forma da substância. A forma é usada para dar os contornos da substância.

Exemplo do conflito entre essência e forma é o caso de um empreendedor que tem a seguinte ideia: ganhar dinheiro cuidando da frota da empresa. Nesse primeiro momento, o empresário não está preocupado com contratos ou formas, apenas precisa definir os riscos e responsabilidades dessa atividade, podendo:

1. Entregar o carro na empresa cliente e receber o devido pagamento sem nenhuma responsabilidade após a conclusão dessa operação;
2. Dispor um carro e receber periodicamente, sendo a manutenção do veículo de responsabilidade do empresário;
3. Deixar o carro com motorista à disposição da empresa cliente para cuidar do deslocamento dos funcionários.

Do ponto de vista econômico as três opções acima têm o mesmo fim: cuidar da frota. Do ponto de vista jurídico tem-se, respectivamente: venda, locação e serviço de transporte.

Dada a atividade econômica, é preciso definir quais os riscos e benefícios que surgiram na visão do empresário lá no início e isso será definido em uma roupagem jurídica, que é a forma. Ou seja, se o empresário quer a atividade de locação e formaliza como se fosse transporte, a forma não está diferente da essência, a forma está errada. A forma jurídica vai dar contorno ao conteúdo. O registro contábil vai olhar também para os riscos e benefícios, que se bem feitos, vão se encontrar no contrato.

Se a forma jurídica for inadequada, o direito civil já prevê as sanções, como, por exemplo, a simulação. No caso da simulação, se a contabilidade mostrar que a forma está errada, o contrato será nulo e a contabilidade terá que “desregistrar”, por que esse contrato não existiu. A própria legislação já trata desses casos em que o empresário tem uma atividade na essência e outra na forma, como a simulação cujo negócio simulado não produz efeitos.

Difícilmente ocorrem situações em que a essência se diferencia da forma. Abaixo estão exemplos de casos concretos em que há essa diferenciação:

1. Ativos e passivos regulatórios

As empresas de energia, por contrato, têm o direito de repassar o aumento de custos e a obrigação de diminuir a tarifa caso haja a diminuição desses custos. Esses reajustes não são mensais, porém periódicos. Sendo assim, a empresa vai acumulando o direito de reajustar a tarifa.

Esse direito surge mesmo antes do reajuste real da tarifa. O superintendente de normas contábeis da CVM permitiu o lançamento do reajuste no momento em que nasce o direito, sob o argumento da supremacia da essência sobre a forma.

E se discutiu muito até a orientação técnica OCPC 08, que orientou que os contratos fossem aditados para que ficasse claro o direito do momento do reajuste. Ou seja, o próprio órgão regulador permitiu, afirmando que a essência sobrepõe a forma, mas, por segurança, o mercado, principalmente os auditores, não se sentiram confortáveis com isso e optaram em mudar a forma jurídica para fundamentar a norma contábil. Aqui acabou prevalecendo a forma.

2. Instrumento de capital (híbrido)

É um título que tem parte de passivo e parte de patrimônio líquido ou, mesmo que não seja um título patrimonial como ação ou cota, pode ser registrado no patrimônio líquido porque é um instrumento de capital.

Esse título não é uma ação e nem uma cota, o titular desse papel não é exatamente um sócio, mas é equiparado a ele e esse título será registrado no PL e não no passivo. A forma tem que justificar a essência.

Tem-se que adequar os requisitos que a CVM exige para o instrumento de capital e, após, começar a conformar o contrato desse instrumento para que a forma justifique o registro no PL. Exemplo: para o instrumento de capital não pode haver o recebimento de juros e sim de PL, então se coloca no contrato que a remuneração será o PL. Ou seja, a forma é necessária para indicar qual a essência do negócio, porque é na forma que se encontram os limites das garantias e riscos. Quem comprou o papel de instrumento híbrido sabe que ou perde ou vai estar no mesmo nível de um preferencial, caso a empresa quebre.

3. Sociedade em conta de participação

Investidores que investem em um determinado empreendimento via sociedade em conta de participação. O investidor é um sócio oculto, que agora se chama sócio participante. Esse sócio participante investe o dinheiro e tem direito ao lucro, sem nenhuma responsabilidade. Mas como se registra, é um empréstimo ou sociedade?

“A finalidade desse contrato é, com efeito, a obtenção de capital de risco para um dado empreendimento, proporcionando-se ao prestador uma participação nos lucros ou prejuízos consequentes.” (TAVARES BORBA, José Edwaldo. *Direito societário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986, página 70).

Ou seja, a sociedade em conta de participação surge como uma modalidade de empréstimo. O investidor registrar a sociedade em conta de participação como investimento e isso não é essência sobre a forma,

porque a própria forma configura essa essência. O registro contábil será o mesmo seja qual for a justificativa; é verdade, mas o que se quer mostrar é o que está por detrás da forma jurídica, que é emprestar.

4. Arrendamento mercantil

Juridicamente o leasing é um arrendamento mercantil, ou seja, um aluguel com opção de compra ao final do contrato; do ponto de vista da contabilidade, o leasing financeiro, desde que caracterizado dessa forma, com transferência de riscos e benefícios, deve ser registrado como contrato de financiamento.

O leasing existe para reduzir o valor do financiamento, pois o bem objeto do financiamento foi dado em garantia, mantendo-se a propriedade do arrendador até o final do contrato. A probabilidade de ele não exercer a opção de compra no final do contrato é muito pequena.

Na verdade, o interesse no leasing é a garantia. Se fosse simplesmente o financiamento, na hora de executar teria que primeiro cobrar a parcela, não haveria desde logo a garantia daquele bem. O que o jurídico faz? É um contrato de financiamento cujo bem é dado como garantia. Mesmo nesse caso vê-se muito bem, porque a essência prevalece sobre a forma, pois a forma é para dar garantia.

O contrato é efetivamente de locação ou é uma transação que garante um fluxo seguro para o “locador” porque ele “passou” um bem? É preciso olhar o que realmente é o contrato. De fato é locação ou só consta o nome locação?

Concluindo, dificilmente haverá uma situação em que ocorrerá diferenciação entre a forma e a essência pela própria estrutura jurídica, temos a garantia que o contrato é verdadeiro, inclusive na sua essência. Mas podem haver momentos em que seja necessário distinguir a essência e a forma, e isso vai acontecer quando aparecerem as particularidades jurídicas, que são: proteção das responsabilidades assumidas e a execução das garantias contratadas, que o grande exemplo é o leasing. No geral, a forma e a essência têm que andar juntas, pois a forma é quem vai delimitá-la.

Observações após as exposições:

Muitas vezes a finalidade jurídica da forma prevalece sobre a finalidade econômica do negócio. Por questões de riscos e garantias de responsabilidade, assume-se uma forma jurídica que não é exatamente como um contador veria aquela essência econômica. Logo, haverá a primazia da forma, por razões que se justificariam? A economia tributária é uma justificativa legítima para modificar a forma?

Tirando a questão tributária, que é a mais complexa, a questão de divisão de responsabilidades e de garantias é algo que justifica formatar um contrato de aluguel em vez de um contrato de financiamento, por exemplo?

A ideia dos contadores era dizer o seguinte: “tudo bem que justifiquem isso do ponto de vista jurídico, mas me deixem olhar isso do ponto de vista de essência econômica”. Os aplicadores do direito e da contabilidade estão se incomodando com essa divergência porque, no momento em que um contador discorda da forma e contabiliza isso de alguma outra maneira, tem-se o receio de como isso será utilizado

como prova. Quando essa transparência aparecer e for demonstrado isso em um balanço, como será utilizado como prova, por um acionista minoritário ou por um credor ou pelo fisco?

Hoje, algumas propriedades não são reconhecidas por conta do longo prazo de arrendamento. A empresa não consegue dizer se vai ficar com o bem durante a maior parte do contrato. Mas dentro desse conceito de direito de uso, as contraprestações passarão ser reconhecidas e previstas no balanço e isso é uma proteção para os agentes econômicos.

Voltando para o leasing: Em um auto de infração, o fiscal começou a arrolar bens objeto de arrendamento porque o bem se encontrava no ativo. Isso poderia ter sido feito? Porque o bem não é da empresa, apesar de constar no ativo por conta da norma contábil.

Há a dificuldade em provar quais os ativos são da empresa e quais estão sob o seu controle, até porque o registro dos bens que estão sob o seu controle é um direito da empresa. Talvez por isso tenha surgido a necessidade de separar os bens que estão sobre o controle da empresa “mãe” e os que são de propriedade dela. Por isso modificou-se a nomenclatura para “direito de uso”.

A contabilidade e o jurídico são abordagens diferentes, muitas vezes com finalidades diferentes. Porém a natureza é uma só naquela operação: ela vai ser escrita no contrato ou escrita no balanço em notas explicativas para atender as situações distintas, mas a natureza é uma só.

Se o contrato é chamado de consignação, mas o que está por detraz se sustenta pela forma e essência de um contrato de compra e venda, é um caso típico de dissimulação. E isso será usado pela contabilidade, ou se deveria questionar a forma jurídica e não a essência sobre a forma, pois no momento em que a forma jurídica é questionada, a contabilidade também está sendo protestada.

Logo, no momento em que se define a natureza do negócio, a natureza econômica e a jurídica são refletidas na contabilidade, sendo assim, a tributação, caso não haja nenhuma exceção na lei 12.973, vai seguir, não pela essência sobre forma, mas pelo que efetivamente aconteceu, pois a natureza é uma só.

O CPC orienta o contador a seguir o que efetivamente aconteceu. Por isso, muitos defendem a primazia da essência, posto haver a análise da essência do fato e não a forma como ele foi realizado.