

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

A Influência da Substância Econômica Contábil na Aplicação do Direito Tributário

Pedro Gasparetto Farris

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 10.10.2020

1. Tema, contexto e modelo de pesquisa predominante

O trabalho terá o objetivo de analisar os conflitos existentes entre o Direito Tributário e a Contabilidade após a adoção dos padrões contábeis internacionais no Brasil. Os elementos principais a serem considerados nessa análise serão: (i) a qualificação da substância econômica para a Contabilidade; (ii) como e em que extensão ocorreu o processo de convergência da Contabilidade e do Direito Tributário; e (iii) as restrições do Direito à aplicação da Contabilidade para determinar o tratamento tributário.

A Lei 11.638/2007 marcou o início do processo de harmonização dos princípios de contabilidade geralmente aceitos no Brasil (*Generally Accepted Accounting Principles - GAAP BR*) e dos padrões internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards - IFRS*). A partir desse momento, a realidade da elaboração das demonstrações financeiras pelas sociedades brasileiras foi alterada, passando-se a exigir normas contábeis de alta qualidade a nível mundial e comparabilidade internacional de informações financeiras¹.

A extensão da adoção do IFRS no Brasil, contudo, foi mais abrangente do que os demais países adotantes. Para fins do GAAP BR, o IFRS tornou-se obrigatório para as empresas de pequeno e médio porte (*IFRS for SMEs*) e para a preparação das demonstrações contábeis individuais. Tais medidas são pouco vistas pelos países adotantes do IFRS², sendo a Itália um dos poucos exemplos em que o IFRS também é adotado para os balanços individuais.

Do ponto de vista conceitual do IFRS, as demonstrações individuais só deveriam ser preparadas caso as entidades não tivessem investimentos em controladas. Por outro lado, a

¹ CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Normatização contábil internacional: adoção das IFRS e IFRS for SMEs pelos países e sua associação com a qualidade da governança e o sistema legal. Trabalho apresentado no XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, em São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos162016/184.pdf>>. Acesso em: 1/06/2020.

² IFRS. **Who uses IFRS standards?** Disponível em: <<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>>. Acesso em: 1/6/2020

legislação brasileira determina que as sociedades devem divulgar as demonstrações individuais ainda que tenham investimentos em controladas, sendo que o resultado individual será usado, inclusive, na determinação de dividendos, valor patrimonial da ação, apuração de tributos etc. (item 5 da ICPC 09).

Ao passo que a adoção do IFRS para as demonstrações consolidadas é uma postura comum internacionalmente, a sua aplicação para as demonstrações individuais traz reflexos únicos no cenário brasileiro. As normas contábeis do IFRS têm como propósito fornecer informações de alta qualidade aos seus usuários³, existindo princípios fundamentais (as características qualitativas) que têm o objetivo de garantir esse função; a representação fidedigna (representação do fenômeno econômico em prevalência à forma legal) e a relevância (informações capazes de fazer a diferença na tomada de decisão pelos usuários) são definidas como as características qualitativas fundamentais. Entretanto, a utilização de tais características no âmbito das demonstrações individuais traz um efeito direto sobre as áreas de conhecimento que utilizam da contabilidade para outros fins.

O Direito Tributário, por exemplo, utiliza a contabilidade – particularmente as demonstrações individuais – como ponto de partida para a apuração do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ). Ocorre que, desde a edição da Lei 11.638/2007, foi previsto que as novas normas contábeis não deveriam impactar a apuração de tributos. A posterior Lei 11.941/2009 consolidou, em um primeiro momento, a separação entre normas contábeis e fiscais por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT), o qual determinava que as modificações introduzidas pela Lei 11.638/2007 quanto aos critérios contábeis de reconhecimento de receitas, custos e despesas computados na apuração do lucro líquido do exercício não deveriam produzir efeitos tributários.

Em um segundo momento, a Lei 12.973/2014 extinguiu definitivamente o RTT e tornou obrigatória, a partir de 2015, a utilização dos pronunciamentos técnicos do CPC⁴ para determinação do tratamento fiscal. A metodologia da Lei 12.973/2014 foi de (i) ora incorporar os eventos contábeis ao sistema jurídico tributário, disciplinando os reflexos sobre a mensuração da base de cálculo dos tributos, (ii) ora ignorar tais eventos, dispondo sobre a forma de neutralizá-los para fins tributários.

Com efeito, alguns doutrinadores já se posicionaram no sentido de que as alterações ocorridas no âmbito da contabilidade têm, incontestavelmente, o potencial de gerar efeitos

³ De acordo com a Estrutura Conceitual (CPC 00), usuários são os investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, que devem se basear em relatórios financeiros para fins gerais para muitas das informações financeiras de que necessitam.

⁴ O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado para regular os procedimentos contábeis no Brasil no contexto da convergência internacional.

tributários, utilizando-se das normas contábeis internacionais como meio de qualificação dos eventos econômicos⁵:

A legislação brasileira vale-se da contabilidade como uma espécie de sistema intermediário, confiando na qualificação por ela atribuída aos eventos econômicos, transformando os fatos contábeis em fatos jurídicos. Quando isso ocorre, os efeitos da mudança na prática contábil são imediatamente sentidos, a menos que o legislador crie um mecanismo de neutralizá-los, ou que a abrangência da mudança chegue a ponto de contrariar o direito.

De acordo com essa visão da doutrina, portanto, os procedimentos contábeis introduzidos pelo IFRS também devem ser refletidos no contexto de apuração dos tributos, a menos que a Lei 12.973/2014 tenha estabelecido mecanismos de neutralização ou se o procedimento contábil contrariar o Direito positivo.

A despeito de tal posição estar correta ou não, na prática, a adoção do IFRS no âmbito do Direito Tributário tem se mostrado muito mais complexa. Contribuintes e administração tributária têm discutido como a forma de contabilização de um evento econômico pode repercutir na esfera tributária quando a aplicação do Direito positivo não é tão clara ou quando a forma contratual estabelecida diverge de como o evento foi contabilizado; nesses casos, a tributação “correta” acaba sendo um fruto do processo de interpretação de cada agente da obrigação tributária.

O resultado de múltiplas interpretações é uma falta de racionalidade no processo de harmonização do IFRS com o Direito Tributário, ora seguindo o reconhecimento contábil para auferir o tratamento tributário ora declarando a total independência dos institutos. Portanto, o problema a ser enfrentado é se a adoção da contabilização - fundada na prevalência da substância econômica sob a forma jurídica - pode ser utilizada para determinar a tributação. Ou seja, se a tributação com base no registro contábil, ainda que exista divergência entre a sua forma estabelecida em contrato, é autorizada (ou proibida) pelo Direito Tributário.

Para enfrentar o problema posto, buscar-se-á estabelecer critérios objetivos para determinar quando o reconhecimento contábil de um evento deve impactar o tratamento tributário, ainda que a contabilização divirja da forma jurídica lícitamente contratada. A hipótese a ser testada é se a posição da Receita Federal - desconsideração dos negócios jurídicos lícitos e reenquadramento fundamentado em substância econômica contábil - está em sintonia com o Direito Tributário pós adoção do IFRS.

Os critérios objetivos a serem definidos serão testados contra três ou quatro casos concretos, preferencialmente de companhias de capital aberto, onde a Receita Federal sustenta

⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 178.

um determinado tratamento tributário em razão da forma de registro contábil. Um dos exemplos previstos para integrar o trabalho será o das transmissoras de energia elétrica, situação em que a Receita Federal argumenta que há prestação de serviço de construção em razão do reconhecimento de “receitas de construção” na Contabilidade, ainda que o contrato com o Poder Público seja, exclusivamente, de transmissão de energia elétrica (não existindo qualquer remuneração pela construção da infraestrutura).

A definição dos critérios objetivos será feita, principalmente, a partir dos artigos 110 e 116 do Código Tributário Nacional e do artigo 112 do Código Civil, que tratam, respectivamente, da manutenção dos conceitos de direito privado, do direito de desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários, e da prevalência da intenção sobre a forma contratada. O trabalho deverá abordar como se dá o diálogo desses institutos com a substância econômica contábil.

Nesse contexto, proponho-me a fazer um trabalho de resolução de problema em conjunto com estudo de casos, com o objetivo de apresentar uma racionalização para a problemática apresentada, o que viabilizará o teste da hipótese contra casos concretos verificados por participantes do mercado, confirmando-a ou refutando-a.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Quesito 1: O que é a substância econômica subjacente às normas contábeis?

Quesito 2: O que deve ser ponderado na aplicação do IFRS no contexto dos balanços individuais?

Quesito 3: Como ocorreu a convergência do IFRS no Brasil para fins fiscais e quais os limites estabelecidos pela Lei 12.973/14?

Quesito 4: Qual a base de cálculo do IRPJ e a influência do lucro contábil?

Quesito 5: Quais os parâmetros definidos pela doutrina para limitar a aplicação da Contabilidade?

Quesito 6: Qual o efeito da contabilização sobre o tratamento tributário diante da ausência de uma norma neutralizante?

Quesito 7: A prevalência da substância econômica contábil no âmbito tributário ofende o princípio da legalidade tributária?

Quesito 8: É possível sistematizar a extensão da Contabilidade no contexto de determinação do tratamento tributário?

Quesito 9: Qual o efeito da contabilização sobre o tratamento tributário diante da ausência de uma norma neutralizante?

Quesito 10: Em que casos a contabilidade pode prevalecer sobre a forma jurídica para determinar o correto tratamento tributário?

A pesquisa indicada acima utilizará como fonte as leis, decretos, instruções normativas e toda a legislação relacionada à matéria, bem como livros, artigos e demais produções bibliográficas, nacionais ou estrangeiras.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Após o processo de harmonização do IFRS no Brasil, os efeitos da divergência entre a Contabilidade e o Direito Tributário são analisados na maioria dos artigos acadêmicos que se propõem a discutir os casos práticos onde a contabilização dispõe de forma diversa da lei tributária. Além disso, as regras contábeis editadas pelo CPC estão em constante alteração, o que indica que os conflitos entre com o Direito positivo aumentarão.

O caráter inovador desse trabalho está na proposta de racionalização desse conflito a partir da análise de exemplos concretos de companhias abertas, buscando sistematizar como a contabilização deve influenciar o tratamento tributário.

O potencial impacto de uma conclusão aceitável é material, considerando que as normas contábeis do IFRS são aplicáveis à maioria das empresas brasileiras.

4. Familiaridade do pesquisador com o objeto da pesquisa

Atuo em consultoria tributária, com ênfase em tributos diretos, envolvendo assessoria jurídico-tributária a pessoas físicas e jurídicas nacionais e estrangeiras, e a análise dos aspectos fiscais envolvidos em reorganizações societárias, planejamentos tributários e tributação internacional. A análise de casos práticos onde há conflito entre a Contabilidade e o Direito Tributário toma grande parte da minha atuação profissional, principalmente no contexto de planejamentos tributários e reorganizações.

Além disso, possuo graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São Paulo, o que traz uma base para a análise das matérias contábeis que permeiam o tema.

5. Bibliografia preliminar

ARAGÃO, Paulo Cezar. VENANCIO FILHO, Alberto (Org.); LOBO, Carlos Augusto da Silveira (Org.); ROSMAN, Luiz Alberto Colonna (Org.). **A lei de sociedade anônimas e os padrões contábeis internacionais (IFRS): uma convivência nem sempre harmônica**. In: WALD, Arnoldo et al. VENANCIO FILHO, Alberto (Org.); LOBO, Carlos Augusto da Silveira (Org.);

ROSMAN, Luiz Alberto Colonna (Org.). Lei das S.A. em seus 40 anos. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

BAKER, C. R.; HAYES, R. **Reflecting form over substance: the case of Enron Corp.** Critical Perspectives on Accounting, 2004, 767-785.

CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Normatização contábil internacional: adoção das IFRS e IFRS for SMEs pelos países e sua associação com a qualidade da governança e o sistema legal.** Trabalho apresentado no XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, em São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. Disponível em: <<https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos162016/184.pdf>>. Acesso em: 02/06/2019.

CAMPEDELLI, Laura Romano. **Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento.** 2016. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

Charneski, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e sua inserção no direito tributário brasileiro: fundamentos e limitações** - São Paulo, 2016. Dissertação (mestrado) - Direito USP.

CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. **Instrumentos financeiros híbridos: possível conflito entre essência x forma?** In: LAULETTA, Andrea Bazzo et al. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

COSTA, P. S.; Martins, Eliseu; ALMEIDA, D. L. **Ações preferenciais brasileiras: passivos financeiros ou instrumentos patrimoniais.** Enfoque: Reflexão Contábil (Impresso), v. 35, 2016.

BIFANO, Elidie Palma. **Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos.** Revista de Direito Contábil Fiscal, v. 1. 2019.

_____. **Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação.** In: LAULETTA, Andrea Bazzo et al. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

_____. **Contabilidade e direito: a nova relação.** In: MOSQUERA, Roberto Quiroga, LOPES, Alexsandro Broedel (coords). Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

DELOITTE. **Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs) e Práticas Contábeis Adotadas no Brasil (BR GAAP).** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/audit/Deloitte-Brasil-Guia-DF-modelo-2019.pdf>>. Acesso em: 20/7/2020

FERNANDES, Edison Carlos. **Challenges in Applying IFRS in a Civil law Tradition: The Example of Brazil.** In: Isabel Lourenço e Maria Major. (Org.). Standardization of Financial Reporting and Accounting in latin American Countries. 1ed.Hershey: IGI Global, 2015, v. 1.

_____. **Comentários tributários ao CPC 00**. Revista de Direito Contábil Fiscal, v. 1. 2019.

_____. **Direito e Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. v. 1.

_____. **Impacto da Lei nº 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2015.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Instrumentos financeiros híbridos. Efeitos tributários apos a Lei nº 12.973/2014**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 236, p. 64-77. maio 2015

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **As diferenças fundamentais entre o Direito Tributário e a Contabilidade Societária e os limites de suas relações**. Revista de Direito Recuperacional e Empresa, São Paulo, n. 13. jul./set. 2019.

LOPES, Alexsandro Broedel; Mosquera, R Q. **As normas contábeis internacionais e a tributação de instrumentos financeiros**. Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 1, p. 83-100, 2009.

MARTINEZ, Eduardo Guimarães. **Essência sobre a forma na interface jurídico-contábil: o ágio interno nas demonstrações individuais**. Universidade de São Paulo (mestrado): 2015.

Martins, Eliseu; DINIZ, J. A; MIRANDA, G. J. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis - Uma Abordagem Crítica**. 2A. ed. São Paulo: Grupo Gen / Editora Atlas, 2017. v. 1. esse

MARTINS, Eliseu et. AL. **Manual de contabilidade societária**. 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

MINATEL, José Antonio. **Por uma união estável entre contabilidade e legislação tributária, em lugar do divórcio pontual interesseiro**. Revista de Direito Contábil Fiscal, v. 1. 2019.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS. Eduardo Lopes de Almeida. In ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A – Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. **O enforcement das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014**. Revista de Direito Contábil Fiscal, v. 1. 2019.

POLIZELLI, Victor Borges; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. **A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS**. Revista de Direito Contábil Fiscal, v. 1. 2019.

SALOTTI, Bruno Meirelles; MURCIA, Fernando Dal-Ri; CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. **IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais**. São Paulo: Atlas 2015.

SILVA, Flávia Augusta Belcorso da. **Estudo do impacto da primazia da essência sobre a forma nas demonstrações financeiras em IFRS dos cinco maiores conglomerados financeiros do Brasil.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

8. Cronograma de execução

Atividade	2020					2021												Horas
	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Pesquisa bibliográfica e análise do material	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■							90h
Revisão do projeto e elaboração de sumário					■	■												20h
Redação capítulo 1						■	■											30h
Redação capítulo 2							■	■										30h
Redação capítulo 3								■	■	■								40h
Redação capítulo 4										■	■	■						40h
Preparação da versão intermediária											■	■						20h
Redação de conclusão e revisão												■	■	■				50h
Revisão orientador														■	■			
Depósito																■		