

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ISABELA BATISTA SANTOS

**CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO
DO IMPOSTO DE RENDA: a pluralidade de conceitos no âmbito do Direito Privado e
suas possíveis repercussões tributárias**

Belo Horizonte

2025

ISABELA BATISTA SANTOS

**CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO
DO IMPOSTO DE RENDA: a pluralidade de conceitos no âmbito do Direito Privado e
suas possíveis repercussões tributárias**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade Federal de Minas Gerais, como exigência para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de estudo Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Orientadora: Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi
Coorientador: Prof. Dr. Fernando Daniel de Moura Fonseca

Belo Horizonte

2025

SANTOS, Isabela Batista
S237c Conflitos de qualificação na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda: a pluralidade de conceitos no âmbito do direito privado e suas possíveis repercussões tributárias. / Isabela Batista Santos. – Belo Horizonte - MG, 2025.
145 f.

Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2025.

Orientadora: Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi
Coorientador: Prof. Fernando Daniel de Moura Fonseca
Inclui referências.

1. Direito Tributário. 2. Imposto de Renda 3. Contabilidade. 4 Direito Privado. I. Título. II. DERZI, Misabel de Abreu Machado. III. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. IV. Universidade Federal de Minas Gerais.

349:336.226.1



ATA DA DEFESA DA DISSERTAÇÃO DA ALUNA ISABELA BATISTA SANTOS

Realizou-se, no dia 27 de fevereiro de 2025, às 09:00 horas, na Faculdade de Direito, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de dissertação, intitulada *Conflitos de qualificação na determinação da base de cálculo do imposto de renda: a pluralidade de conceitos no âmbito do Direito Privado e suas possíveis repercussões tributárias.*, apresentada por ISABELA BATISTA SANTOS, número de registro 2023651632, graduada no curso de DIREITO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi - Orientador (UFMG), Prof(a). Fernando Daniel de Moura Fonseca (Faculdade Milton Campos), Prof(a). André Mendes Moreira (USP), Prof(a). Paulo Arthur Cavalcante Koury (Instituto Brasileiro de Direito Tributário).

A Comissão considerou a dissertação:

Aprovada, tendo obtido a nota 100.

Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

Belo Horizonte, 27 de fevereiro de 2025.

Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi (Doutora) Nota: 100

Fernando Daniel de Moura Fonseca
Assinado de forma digital por
Fernando Daniel de Moura
Fonseca
Dados: 2025.02.27 18:59:56 -03'00'

Prof(a). Fernando Daniel de Moura Fonseca (Doutor) Nota: 100

Prof(a). André Mendes Moreira (Doutor) Nota: 100

Prof(a). Paulo Arthur Cavalcante Koury (Doutor) Nota: 100

PAULO ARTHUR
CAVALCANTE
KOURY:82912262291
Assinado de forma digital por
PAULO ARTHUR CAVALCANTE
KOURY:82912262291
Dados: 2025.02.28 12:32:16
-03'00'

Ata - Defesa Dissertação.pdf

Documento número #661dd24e-db84-4e45-aa4f-ff9eccf4b937

Hash do documento original (SHA256): c5e59708ece1bd258e9fec1025cd4db3912698293a550ede1fa876da93c5043d

Assinaturas

✓ **André Mendes Moreira**

CPF: 040.139.736-00

Assinou em 28 fev 2025 às 16:44:11

✓ **Misabel Abreu Machado Derzi**

CPF: 130.108.676-20

Assinou em 28 fev 2025 às 16:44:35

Log

- 28 fev 2025, 16:38:27 Operador com email recepcionista@sachacalmon.com.br na Conta [c6e3d545-aed5-45e9-ac5b-c617425d7897](#) criou este documento número 661dd24e-db84-4e45-aa4f-ff9eccf4b937. Data limite para assinatura do documento: 30 de março de 2025 (16:38). Finalização automática após a última assinatura: habilitada. Idioma: Português brasileiro.
- 28 fev 2025, 16:40:52 Operador com email recepcionista@sachacalmon.com.br na Conta [c6e3d545-aed5-45e9-ac5b-c617425d7897](#) adicionou à Lista de Assinatura: recepcionista@sachacalmon.com.br para assinar, via E-mail.
- Pontos de autenticação: Token via E-mail; Nome Completo; CPF; endereço de IP. Dados informados pelo Operador para validação do signatário: nome completo André Mendes Moreira e CPF 040.139.736-00.
- 28 fev 2025, 16:40:52 Operador com email recepcionista@sachacalmon.com.br na Conta [c6e3d545-aed5-45e9-ac5b-c617425d7897](#) adicionou à Lista de Assinatura: recepcionista@sachacalmon.com.br para assinar, via E-mail.
- Pontos de autenticação: Token via E-mail; Nome Completo; CPF; endereço de IP. Dados informados pelo Operador para validação do signatário: nome completo Misabel Abreu Machado Derzi e CPF 130.108.676-20.
- 28 fev 2025, 16:44:11 André Mendes Moreira assinou. Pontos de autenticação: Token via E-mail recepcionista@sachacalmon.com.br. CPF informado: 040.139.736-00. IP: 177.69.0.210. Componente de assinatura versão 1.1140.0 disponibilizado em <https://app.clicksign.com>.
- 28 fev 2025, 16:44:35 Misabel Abreu Machado Derzi assinou. Pontos de autenticação: Token via E-mail recepcionista@sachacalmon.com.br. CPF informado: 130.108.676-20. IP: 177.69.0.210. Componente de assinatura versão 1.1140.0 disponibilizado em <https://app.clicksign.com>.

28 fev 2025, 16:44:36

Processo de assinatura finalizado automaticamente. Motivo: finalização automática após a última assinatura habilitada. Processo de assinatura concluído para o documento número 661dd24e-db84-4e45-aa4f-ff9eccf4b937.



Documento assinado com validade jurídica.

Para conferir a validade, acesse <https://www.clicksign.com/validador> e utilize a senha gerada pelos signatários ou envie este arquivo em PDF.

As assinaturas digitais e eletrônicas têm validade jurídica prevista na Medida Provisória nº. 2200-2 / 2001

Este Log é exclusivo e deve ser considerado parte do documento nº 661dd24e-db84-4e45-aa4f-ff9eccf4b937, com os efeitos prescritos nos Termos de Uso da Clicksign, disponível em www.clicksign.com.

AGRADECIMENTOS

Finalizar o mestrado na Vetusta Casa de Afonso Pena é a realização de um sonho que teve início ainda nos tempos de graduação e que se intensificou nas participações como ouvinte nas disciplinas sobre tributação da renda do PPGD/UFMG com os Professores André Mendes Moreira e Fernando Moura. Todo o caminho percorrido, do processo seletivo aos últimos ajustes na dissertação, não seria o mesmo se não fossem aqueles que estiveram ao meu lado, aos quais não posso deixar de expressar a minha genuína gratidão.

De início, agradeço a Deus por ter me concedido a sabedoria e a disciplina necessárias à conclusão desta etapa. Confio e entrego a Ti a minha vida, pois sem o Seu amparo eu não chegaria até aqui.

Agradeço aos meus pais, Magno e Daniela, que, entre tantos ensinamentos, sempre destacaram a importância dos estudos. Obrigada por não medirem esforços em prol da nossa família e por serem, sempre, o meu principal porto seguro. À minha irmã e melhor amiga, Luísa, agradeço por todo amor e companheirismo. A vida é muito mais leve por saber que tenho você ao meu lado.

À minha família, avós, tios e primos, e aos meus amigos de Formiga, Divinópolis, Belo Horizonte e São Paulo: obrigada pelo apoio e pela compreensão em todos os momentos de ausência decorrentes da dedicação ao mestrado.

Aos Professores da UFMG, na pessoa do Prof. André Mendes Moreira, obrigada pelo tempo de dedicação, comprometimento e por compartilharem todo o seu valioso conhecimento, essencial para que este trabalho se tornasse possível. Os senhores são o exemplo do que, um dia, pretendo me tornar como professora.

Na sequência, agradeço aos colegas de trabalho que acompanharam a minha trajetória no mestrado. Aos colegas do Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados, que me conheceram ainda nos tempos de graduação e vibraram comigo quando da aprovação no PPGD/UFMG. Aos colegas do Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, em especial Victor Luz, por todo o apoio na reta final do mestrado e por tornarem mais leve os momentos de apreensão.

À Profa. Misabel Derzi, exemplo para todo jurista e especialmente para nós, mulheres, que possuímos como representante uma das maiores figuras do Direito Tributário, agradeço por toda a atenção no desenvolvimento dessa dissertação. Ter a senhora como orientadora foi uma grande honra, que sem dúvida tornou este trabalho ainda mais especial.

Por fim, Prof. Fernando Moura, que ao longo dos anos, para além de mentor, tornou-se um grande amigo. Obrigada por ser o principal incentivador da minha trajetória académica e por acreditar no meu potencial como profissional e aluna. O resultado deste trabalho não seria o mesmo se não fossem as horas de discussão sobre o tema, os conselhos sobre técnicas de estudos e a paciência nas correções. As presentes palavras não são suficientes para demonstrar a minha gratidão.

RESUMO

O legislador brasileiro definiu que o lucro real, uma das possíveis bases de cálculo do imposto de renda, é apurado a partir do lucro líquido do exercício (lucro societário/contábil), ajustado por meio de adições e exclusões expressamente previstas na legislação. Ou seja, estabeleceu-se uma relação normativa entre contabilidade e tributação. De 1977 a 2007, essa relação gerou poucas controvérsias. Isso decorreu da proximidade, ainda que circunstancial, entre os postulados orientadores da ciência contábil e as regras de tributação da renda. Esse cenário foi alterado a partir de 1º de janeiro de 2008, em razão da edição de uma lei ordinária (Lei nº 11.638/2007) que determinou a convergência do padrão contábil brasileiro às regras contábeis ditadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Essas normas, declaradamente orientadas ao mercado, rompem com a compatibilidade (dita circunstancial) entre o lucro líquido do exercício e a sua utilização como ponto de partida para o cálculo do imposto de renda. Essa divergência decorre precipuamente do fato de que a Contabilidade internacional tem por preocupação primária a qualidade da informação presentes nas demonstrações financeiras, o que pressupõe a sua capacidade de estimar o valor presente de resultados futuros. Por essa razão, a nova Contabilidade tem seu viés orientado para o futuro (expectativas), sem um vínculo necessário com a forma dos contratos celebrados, em busca de sua essência econômica. Para tanto, pode até mesmo registrar os efeitos presentes de transações não ocorridas, justamente em razão de sua função preditiva. Tem-se, portanto, um distanciamento estrutural em relação ao Direito Tributário (em oposição à referida proximidade), que necessariamente precisa gravar manifestações de riqueza definitivamente ocorridas sob a ótica do direito positivo. Desde a edição da Lei nº 11.638/2007, várias das polêmicas decorrentes da mudança na relação de equilíbrio outrora existente entre tributação e contabilidade foram resolvidas. Em duas oportunidades foram editadas medidas provisórias, das quais se seguiram duas importantes leis, ambas tendo como escopo principal a regulação dos efeitos tributários da nova contabilidade. O legislador, em seu último ato (Lei nº 12.973/2014), manteve o lucro líquido do exercício como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a despeito das mencionadas divergências, reforçando uma relação que aparentava destinada a uma separação. É justamente sobre esse diploma normativo que a presente dissertação se ocupa. Ao contrário da generalidade dos trabalhos até aqui desenvolvidos, que focaram em uma espécie de prejudicialidade externa entre contabilidade e tributação, a presente dissertação pretenderá estabelecer critérios hermenêuticos objetivos para que eventuais divergências de qualificação de transações entre o Direito Societário e o Direito

Civil sejam resolvidas. Trata-se de questões importantes, na medida em que os diferentes critérios de qualificação poderão ser tratados como Direito Privado, o que obviamente torna insuficiente o recurso à regra contida no art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN). Dito de outro modo, por meio de um estudo analítico dos critérios de qualificação adotados pela Contabilidade, é que se estabelecerá quando a sua utilização será compatível com as regras de tributação, ou quando o Direito Civil deverá prevalecer em razão de sua aparente maior juridicidade. É dizer, o presente trabalho procura demonstrar quando se deverá optar (a) a maior proximidade entre a base de cálculo do imposto de renda e qualificação societária dos fatos patrimoniais; e (b) a prevalência da forma oriunda do Direito Civil, como expressão da vontade livremente manifestada pelas partes no contexto de uma transação econômica.

Palavras-chave: Tributação. Imposto de Renda. Contabilidade. Conceitos-Direito Tributário. Direito Privado.

ABSTRACT

The Brazilian legislator has defined that the income tax base is determined based on accounting profit adjusted by additions and exclusions defined in tax legislation. From 1977 to 2007, the relationship between income taxation and accounting resulted in few controversies. This was due to the circumstantial proximity between the guiding principles of accounting science and the rules of income taxation. This scenario changed as of January 1, 2008, due to Law No. 11,638/2007, which determined the convergence of Brazilian accounting standards with the accounting rules dictated by the *International Accounting Standards Board* (IASB). These market-oriented rules broke the compatibility between accounting profit and its use as a starting point for calculating income tax. This divergence arises from the fact that international accounting is concerned with the quality of information present in financial statements, assuming its ability to estimate the present value of future results. For this reason, the new accounting is oriented towards the future (expectations), dissociating itself from the form of contracts entered into to pursue their economic essence. Therefore, it may even record the present effects of transactions that have not occurred precisely because of its predictive function. Therefore, accounting can even record the present effects of transactions that did not occur. Therefore, there is a structural divergence in relation to tax law, which taxes manifestations of wealth that definitively occur. Since Law No. 11,638/2007, many of the controversies arising from the change in the previously existing balance between taxation and accounting have been resolved. Provisional measures were issued on two occasions, followed by two important laws, both with the main objective of regulating the tax effects of the new accounting. In Law No. 12,973/2014, the legislator maintained accounting profit as the starting point for calculating the income tax calculation base, despite divergences. As in Italy, the legislator reinforced a relationship that seemed destined for separation. It is precisely this normative diploma that this dissertation focuses on. Unlike most studies developed so far, which have focused on a type of external prejudice between accounting and taxation, this dissertation aims to establish objective hermeneutic criteria to resolve potential differences in qualifications between Corporate Law and Civil Law. These are important questions, as different qualification criteria can be treated as Private Law, which makes the application of the rule contained in article 109 of the National Tax Code meaningless. In other words, through an analytical study of the qualification criteria adopted by accounting, it will be established when its use is compatible with taxation rules or when Civil Law should prevail due to its apparent greater legality. This work seeks to demonstrate when to choose (a) the greatest proximity

between the income tax calculation basis and the corporate qualification of patrimonial facts; and (b) the prevalence of the form derived from Civil Law, as an expression of the will freely expressed by the parties in an economic transaction.

Keywords: Taxation. Income Tax. Accounting. Concepts-Tax Law. Private Law.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AVJ	Avaliação a Valor Justo
Abrasca	Associação Brasileira das Companhias Abertas
Apimec	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
Bacen	Banco Central do Brasil
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CTN	Código Tributário Nacional
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
CCCTB	<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CF/88	Constituição Federal de 1988
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Cosit	Coordenação-Geral de Tributação
EUA	Estados Unidos da América
Fipecafi	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principal</i>
GloBE	<i>Global Anti-Base Erosion</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
Ibracon	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
MEP	Método de Equivalência Patrimonial
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PECLD	Perda Estimada com Crédito de Liquidação Duvidosa
RFB	Receita Federal do Brasil

RTT	Regime Tributário de Transição
SEC	<i>Securities and Exchange Comission</i>
SOP	<i>Stock option plans</i>
Susep	Superintendência dos Seguros Privados
STF	Supremo Tribunal Federal
TUIR	<i>Testo Unico delle Imposte sui Redditi</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA RENDA	21
2.1 O imposto de renda e a necessária distinção entre renda e patrimônio	21
2.2 Renda pressupõe um acréscimo patrimonial	23
2.3 Manifestação da capacidade contributiva.....	26
2.4 Necessidade de realização da renda.....	31
3 A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS AO PADRÃO IFRS E A CONVERSÃO DA CONTABILIDADE EM DIREITO	37
3.1 A convergência das normas contábeis ao padrão IFRS.....	38
3.1.1 Os possíveis modelos contábeis e o cenário brasileiro.....	38
3.1.2 As normas contábeis internacionais	44
3.1.3 O contexto brasileiro de convergência das normas contábeis ao padrão IFRS	51
3.2 A conversão da Contabilidade em Direito.....	58
3.2.1 A conversão da Contabilidade em Direito em dois níveis.....	58
3.2.2 A mudança de perspectiva da mensuração dos fatos patrimoniais pela Contabilidade e a repercussão na determinação da base de cálculo do imposto de renda	67
4 CASO PARADIGMÁTICO: A OPERAÇÃO DE ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SEM PERDA DE CONTROLE.....	70
4.1 A operação de alienação de participação societária sem perda de controle	70
4.2 Os posicionamentos a respeito da tributação de eventual resultado positivo decorrente da alienação de participação societária sem perda de controle	75
4.3 A relação do caso paradigmático com o objeto da dissertação	80
5 OS “CRITÉRIOS” INSUFICIENTES PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	85
5.1 A insuficiência dos arts. 109 e 110 do CTN para solucionar o problema investigado.....	86
5.1.1 Breves considerações a respeito da consideração econômica no Direito Tributário.....	86

5.1.2 O conteúdo dos arts. 109 e 110 do CTN e a incapacidade de sua aplicação solucionar os conflitos de qualificação investigados	93
5.2 A insuficiência do art. 58 da Lei nº 12.973/2014	98
5.2.1 O conteúdo do art. 58 da Lei nº 12.973/2014.....	98
5.2.2 A incapacidade da aplicação do art. 58 da Lei nº 12.973 solucionar os conflitos de qualificação investigados.....	103
6 OS CRITÉRIOS HERMENÊUTICOS PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	104
6.1 Aplicação do postulado da razoabilidade como proteção ao princípio da capacidade contributiva.....	104
6.1.1 Postulado da razoabilidade	104
6.1.2 Definição do critério.....	107
6.1.3 Aplicação do critério ao caso paradigmático da alienação de participação societária sem perda de controle	112
6.2 A consideração da função informacional da Contabilidade para fins de definição de seus efeitos sobre a tributação da renda	116
6.2.1 Função informacional da Contabilidade.....	116
6.2.2 Definição do critério.....	122
6.2.3 Aplicação do critério ao caso paradigmático da alienação de participação societária sem perda de controle	125
6.3 As diferenças entre as visões contábil e jurídica no plano da existência e suas repercussões na determinação da base de cálculo do imposto de renda	128
6.3.1 Exemplos de diferenças entre a visão contábil e a visão jurídica sobre a existência de determinado fato patrimonial.....	129
6.3.2 Definição do critério.....	133
6.3.3 Aplicação do critério ao caso paradigmático da alienação de participação societária sem perda de controle	134
7 CONCLUSÕES FINAIS	136

REFERÊNCIAS	139
-------------------	-----

1 INTRODUÇÃO

A análise de temas envolvendo a tributação da renda perpassa, ainda que indiretamente, por seu atributo fundamental: a ocorrência de acréscimo patrimonial. Às principais características envolvendo o imposto de renda corporativo, pode-se acrescentar a importância de se levar em consideração a sua relação com a Contabilidade. Isso decorre da opção do legislador de adotá-la como ponto de partida para a apuração do lucro real, devendo os ajustes (distanciamentos) decorrerem de ajustes previstos em lei tributária em sentido formal.

O presente trabalho tem essa dinâmica como referência central, com o diferencial de se ocupar de um conflito de qualificação entre Direito Societário e Direito Civil. Como será mais bem detalhado adiante, a possibilidade de conflitos entre dois ramos pertencentes ao Direito Privado decorre das alterações sofridas na Contabilidade brasileira a partir da Lei nº 11.638/2007, que deu início à convergência das normas contábeis ao padrão internacional, denominado *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e estabelecido IASB, o que alterou a forma de mensuração do patrimônio das pessoas jurídicas, repercutindo na tributação pelo imposto de renda corporativo.

Para melhor compreender o objetivo da dissertação, é preciso dividir a relação entre Direito Tributário e Contabilidade no contexto brasileiro em dois momentos distintos. O primeiro deles se reporta ao período anterior à Lei nº 11.638/2007, no qual as regras contábeis eram direcionadas aos sócios das pessoas jurídicas e principalmente às instituições financeiras, na qualidade de credoras. O objetivo principal consistia em demonstrar a capacidade de geração de caixa para o cumprimento das obrigações junto aos credores, o que tinha por consequência a elaboração de demonstrações financeiras essencialmente ligadas ao passado. A referência ao passado tornava a Contabilidade mais compatível com o Direito Tributário, dado que esse último, para fins de tributação da renda, busca gravar fatos econômicos já definitivamente ocorridos. Notava-se, portanto, uma compatibilidade circunstancial entre o Direito Tributário e a Contabilidade.

A referida compatibilidade se desfaz no segundo momento, marcado pela convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, o que foi realizado mediante alterações na legislação societária (Lei nº 6.404/1976), sem qualquer intuito tributário declarado. Diferentemente do que se verificava no Brasil até 2007, o padrão internacional segue o modelo contábil utilizado por pessoas jurídicas cuja fonte de financiamento primária é o mercado de capitais. Nesse cenário, torna-se importante demonstrar aos investidores a perspectiva de rentabilidade do

negócio, justamente para atrair investimentos, o que evidencia a relevância que a Contabilidade atribui à qualidade das informações reportadas aos seus usuários.

Diante da preocupação por demonstrar expectativas de lucro, as normas contábeis não possuem compromisso com a definitividade do passado, registrando inclusive transações em potencial e, por vezes, privilegiando o valor justo em detrimento do custo histórico. Isso faz com que a compatibilidade circunstancial entre Contabilidade e o Direito Tributário precisa ser ponderada, pois o registro de fenômenos econômicos meramente potenciais não se compatibiliza com a certeza necessária à tributação da renda.

Mesmo após ocorridas as mudanças nas normas contábeis brasileiras, para que fossem observadas as orientações do IASB, o legislador tributário manteve a Contabilidade como ponto de partida para apuração do lucro real. O rompimento da compatibilidade entre Contabilidade e Direito Tributário, verificado após a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, não foi suficiente para alterar a sistemática de adoção do lucro contábil como base inicial para a definição do lucro tributável. Limitou-se o legislador, por meio da Lei nº 12.973/2014, a adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis, regulando os efeitos fiscais da nova Contabilidade, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A relação entre o Direito Tributário e a Contabilidade é denominada de dependência parcial, na qual a mensuração dos fatos econômicos pelas normas contábeis é utilizada para fins tributários, salvo se verificadas incompatibilidades, tornando-se necessária a realização de ajustes (positivos e negativos). E o fato de o legislador tributário ter mantido essa relação mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão internacional não pode passar despercebido. Afinal, se antes a Contabilidade, em certa medida, era próxima ao Direito Tributário, após a Lei nº 11.638/2007 a Contabilidade passou a ter uma visão mais prospectiva e orientada para o dado econômico, o que impõe a necessidade de certo distanciamento.

Todo esse contexto leva ao problema investigado na presente dissertação, que pode ser delimitado nos seguintes termos: (i) a partir da convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, a Contabilidade brasileira se distanciou das formas jurídicas advindas do Direito Civil utilizadas para definição de atos e negócios jurídicos, o que ocorreu em razão da relevância atribuída aos dados econômicos; (ii) de toda forma, mesmo nesse novo cenário, a Contabilidade não deve ser reputada como absolutamente externa ao direito, na medida em que as normas contábeis foram inseridas na legislação societária para fins de apuração do patrimônio das pessoas jurídicas, sendo juridicizadas no âmbito do Direito Societário. Com isso, (iii) haverá situações em que o Direito Civil e o Direito Societário, ambos integrantes do Direito Privado,

tratam distintamente de conceitos que importam à tributação da renda; (iv) tornando-se necessário investigar qual a qualificação (aqui entendida como o tratamento a ser conferido a determinado fato patrimonial) deve prevalecer quando a lei tributária fizer remissão a conceitos de Direito Privado para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda no regime do lucro real.

Para responder ao questionamento, optou-se por estabelecer critérios hermenêuticos objetivos. Partindo-se da premissa de que não há, no atual ordenamento jurídico brasileiro, uma regra positiva suficiente para solucionar o problema investigado, a definição de tais critérios se apresenta pertinente para que a investigação seja realizada mediante parâmetros objetivos. Com isso, busca-se igualmente afastar argumentos que, embora aparentemente suficientes, não são capazes de solucionar os conflitos de qualificação ora analisados.

Diante desse panorama, iniciou-se o trabalho com a análise dos requisitos essenciais ao conceito de renda e que importam ao tema investigado, tais como o acréscimo patrimonial e a imprescindibilidade da realização da renda. Sem qualquer pretensão de esgotar a análise dos atributos da renda, ou mesmo de tornar a presente dissertação um compilado das doutrinas clássicas sobre a matéria, o estudo inicial do conceito de renda foi necessário para que, no decorrer do trabalho, os critérios hermenêuticos fossem definidos de forma a garantir uma solução aos conflitos que observe os limites constitucionais do tributo examinado.

Definidos os principais aspectos relativos ao imposto de renda, o terceiro capítulo foi dedicado à relação entre Direito Tributário e Contabilidade, especialmente em terras brasileiras. De forma mais específica, buscou-se demonstrar a evolução dessa relação e como a convergência das normas contábeis ao padrão internacional rompeu como a compatibilidade circunstancial outrora existente entre as ciências. Compreender a harmonização das normas contábeis e a inserção da Contabilidade internacional no Brasil é importante para se ter um olhar crítico sob a opção do legislador brasileiro por manter a relação de dependência parcial entre Direito Tributário e Contabilidade.

Alguns pontos chamam especial atenção. A nova Contabilidade, como já adiantado, possui uma visão voltada para o dado econômico e se ocupa de mensurar e registrar fenômenos para retratar as expectativas da entidade. Isso revela não só a ausência de comprometimento com fatos já definitivamente ocorridos, mas também a preocupação com o caráter informacional das demonstrações financeiras, de sorte que a Contabilidade possa oferecer informações de qualidade aos seus usuários, o que envolve dados direcionados ao futuro, como forma de melhor auxiliar na tomada de decisões atreladas aos investimentos na sociedade.

Essas características conversam com o fato de que o padrão contábil internacional é originalmente voltado às demonstrações financeiras consolidadas, que dizem respeito à pessoa jurídica controladora e suas controladas, reportando-se em conjunto as informações pertinentes. Afinal, os balanços individuais, que consideram de forma isolada a pessoa jurídica que reporta, não alcançariam satisfatoriamente o objetivo de fornecer informações que sejam úteis aos investidores, para os quais serão relevantes os dados que englobam o grupo econômico (quando for esse o caso). Isso reforça o apontamento acima realizado, no sentido de que a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS não teve intuito tributário, eis que a apuração da base de cálculo do IRPJ parte das demonstrações financeiras individuais.

A despeito disso, no Brasil, as normas contábeis elaboradas conforme o padrão IFRS são também aplicadas aos balanços individuais, utilizados como base para apuração do imposto de renda. Com efeito, a determinação do lucro tributável não pode ser realizada sem que sejam consideradas as características da Contabilidade internacional acima mencionadas, as quais, por vezes, podem distanciar o lucro contábil de premissas caras ao Direito Tributário, como a realização da renda. Justamente por isso, foi editada a Lei nº 12.973/2014, com o objetivo de adaptar a legislação tributária ao novo cenário contábil, determinando os ajustes necessários no lucro contábil para se chegar ao lucro real. Ainda assim, nem todos os potenciais conflitos decorrentes do distanciamento entre Contabilidade e Direito Tributário foram abordados pelo legislador, permanecendo relevantes estudos que buscam tratar da matéria, tal como a presente dissertação.

Com as considerações acima não se quer dizer que a Contabilidade consiste em ciência absolutamente externa ao sistema jurídico. Muito embora, no presente trabalho, não se entenda existir um Direito Contábil, é preciso considerar que as normas contábeis foram, em certa medida, convertidas em Direito Societário, eis que incluídas na legislação societária (Lei nº 6.404/1976) para servir como parâmetro para mensuração do patrimônio das pessoas jurídicas. E é em razão dessa juridicização das normas contábeis que o problema investigado se torna evidente, pois o Direito Societário poderá qualificar atos e negócios jurídicos de maneira distinta do Direito Civil, sendo que, como o lucro tributável tem origem no lucro contábil, cujas normas definidoras se encontram na legislação societária, não é intuitivo a escolha por qualquer uma das qualificações atribuídas por estes dois ramos do Direito Privado.

Para permitir uma melhor visualização dessa questão na prática, a presente dissertação adotou como caso paradigmático a alienação de participação societária sem perda de controle, abordado no quarto capítulo. Nessa operação, eventual resultado positivo decorrente da alienação, no nível da controladora alienante, não é registrado em conta de resultado pela

Contabilidade, mas sim no patrimônio líquido. Diante da ausência de trânsito de eventual “ganho” no resultado, surge a dúvida quanto à possibilidade de sua tributação pelo imposto de renda.

Nesse contexto, as discussões sobre o tema envolvem a aplicação, ou não, do art. 31 do Decreto nº 1.598/1977, que determina a adição ao lucro real dos resultados de uma alienação. Caso se compreenda que o dispositivo se reporta a conceitos do Direito Civil, impõe-se a sua aplicação no caso paradigmático, eis que ocorrida uma transferência de propriedade da qual resultou um ganho. Contudo, na hipótese de se entender pela prevalência dos conceitos de Direitos Societário, não há que se falar na existência de ganho decorrente da alienação capaz de ser adicionado ao lucro real, na medida em que, sob a ótica da Contabilidade, a operação não resultaria em ganho a ser reconhecido. Nota-se, portanto, a relação da controvérsia com o objeto de estudo da dissertação.

Tendo em vista que o problema investigado possui relação com a interpretação da legislação tributária, em uma análise menos detida algumas possíveis soluções poderiam surgir. O quinto capítulo, então, foi dedicado a demonstrar a insuficiência de argumentos que inicialmente poderiam ser considerados como capazes de auxiliar a investigação.

Os primeiros dizem respeito aos arts. 109 e 110 do CTN, que tratam da interpretação da legislação tributária sob a perspectiva da utilização de conceitos de Direito Privado. O art. 110 do CTN não é útil ao presente trabalho, por tratar de conceitos de Direito Privado utilizados pela Constituição para delimitação de competências tributárias, o que não se confunde com o objeto da dissertação. O art. 109 do CTN, por não tratar da definição de competências tributárias, poderia se aproximar do tema ora examinado. No entanto, apesar de abordar a relação entre conceitos de Direito Privado e efeitos tributários, o dispositivo não considera a possibilidade de, dentro do Direito Privado, existirem qualificações distintas, razão pela qual igualmente não se mostra útil para a investigação ora realizada.

Outro argumento seria a aplicação do art. 58 da Lei nº 12.973/2014, que determina a neutralidade das normas contábeis editadas após a publicação da referida Lei, até que lei tributária regule a matéria. Contudo, os conflitos de qualificação aqui investigados não se restringem àqueles decorrentes da edição de regras contábeis posteriores à publicação da Lei nº 12.973/2014, motivo pelo qual o art. 58 também não é suficiente para solucionar o problema estudado.

Afastados tais argumentos, avançou-se, no sexto capítulo, com a definição dos critérios hermenêuticos necessários para a solução do problema investigado. Inexistindo uma solução expressa e insuperável para os conflitos de qualificação em questão, buscou-se definir os

critérios com base nos atributos da tributação da renda e nas principais características da Contabilidade, conforme demonstrado ao longo do trabalho. Basicamente, os critérios definidos possuem os seguintes contornos:

- (i) Por registrarem os fatos econômicos para fins de mensuração do patrimônio das sociedades, as normas contábeis, convertidas em Direito Societário, a princípio podem ser adequadas para capturar a manifestação de capacidade contributiva das pessoas jurídicas, atributo imprescindível para que o acréscimo patrimonial seja gravado pelo imposto de renda. Ocorre que, na medida em que as normas contábeis por vezes mensuram valores em potencial, a capacidade econômica da pessoa jurídica apurada pela Contabilidade pode não ser compatível com a capacidade contributiva exigida pelo Direito Tributário, que pressupõe a certeza do ganho. Assim, valendo-se do postulado da razoabilidade, se as normas contábeis são utilizadas pelo Direito Tributário ao pressuposto de serem adequadas para mensurar a capacidade contributiva, não se mostra razoável a prevalência da Contabilidade na hipótese em que os registros contábeis não sejam compatíveis com o referido princípio constitucional. Nessa hipótese, os conceitos do Direito Societário não devem prevalecer.
- (ii) Conforme indicado acima, a Contabilidade elaborada conforme o padrão IFRS tem como uma de suas principais características a preocupação por reportar informações de qualidade aos seus usuários. Tais informações se voltam ao futuro, especificamente aos fatores que possam auxiliar na tomada de decisões em relação às expectativas da entidade. Adicionalmente, essas informações são, por vezes, reportadas em atenção às demonstrações financeiras consolidadas. Diante dessa conformação, é possível que sejam constatadas situações em que as regras contábeis, privilegiando a sua função informacional, deixem de considerar a substância econômica de determinado fato patrimonial, individualmente considerado. Nessa hipótese, entende-se que a definição dos efeitos tributários não deve ter por referência o dado contábil, o que afasta a aplicação de conceitos do Direito Societário que decorrem da juridicização da Contabilidade.
- (iii) Que a Contabilidade e o Direito são ciências distintas não se discute. Ainda assim, o legislador optou por se valer da Contabilidade para mensuração do patrimônio das pessoas jurídicas (conversão das regras contábeis no âmbito do Direito Societário), assim como manteve a relação de dependência parcial entre

a Contabilidade e o Direito Tributário mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão internacional. Ocorre que, embora as diferenças entre tais ciências tenham sido, aparentemente, acolhidas pelo legislador, que inclusive se ocupou de determinar os ajustes necessários frente a essas dissemelhanças, tem-se situações em que a Contabilidade e o Direito não se conformam em relação ao plano da existência, o que impede que o registro contábil repercuta na tributação da renda, ao menos nas situações em que o legislador não tratou da matéria de forma expressa. De forma mais objetiva, a Contabilidade pode, por exemplo, registrar um ativo que, no mundo jurídico, é inexistente. Sendo esse o caso, mesmo que a Contabilidade surta efeitos no âmbito do Direito Societário para fins de determinação do patrimônio da pessoa jurídica, o mesmo não pode ocorrer no âmbito do Direito Tributário, devendo prevalecer, para fins de tributação da renda, o conceito advindo do Direito Civil.

Tais critérios não são insuperáveis, sobretudo nas hipóteses em que potenciais conflitos possam ser solucionados mediante aplicação de uma previsão legal expressa. Ainda assim, representam parâmetros relevantes para que conflitos de qualificação entre Direito Societário e Direito Civil sejam solucionados em atenção aos atributos da renda e às características da Contabilidade, precisamente no contexto após a convergência das normas contábeis ao padrão internacional.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA RENDA

2.1 O imposto de renda e a necessária distinção entre renda e patrimônio

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) conferiu à União Federal a prerrogativa de instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Trata-se do conteúdo previsto no art. 153, III,¹ que acrescenta a necessidade de que esse imposto seja informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei (art. 153, § 2º, I, da CF/88).²

Tendo em vista a determinação constitucional de que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser definidas por lei complementar (art. 146, III, da CF/88),³ em matéria de imposto de renda as normas gerais se encontram nos arts. 43 e seguintes do CTN, recepcionado pela CF/88 com o status de lei complementar. Nos termos do art. 43,⁴ o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

Como passo inicial para compreender o alcance do imposto de renda, é necessário considerar a rigidez do Sistema Constitucional Tributário, diante da previsão das normas que estruturam a tributação, tais como regras de competência e os princípios aplicáveis à

¹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]”

III - renda e proventos de qualquer natureza;”

² “Art. 153. [...]”

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

³ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]”

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239.”

⁴ “Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

tributação.⁵ No que se refere à repartição das competências, o constituinte atribuiu as materialidades tributárias a cada ente federado, inclusive como forma de garantir a autonomia financeira de cada um deles, em atenção ao federalismo.⁶ Disso decorre a impossibilidade de que determinado ente federado busque gravar materialidades cuja competência para instituição do tributo foi atribuída a outro. Tal procedimento não só violaria os contornos rigidamente delimitados pelo constituinte, como também resultaria no desvio dos recursos que originariamente seriam destinados a outro ente federado.

É sob essa perspectiva que se pode afirmar que a CF/88 repudia a confusão entre os conceitos de renda e patrimônio, sendo a renda, materialidade tributável pelo imposto previsto no art. 153, III, inconfundível com o próprio patrimônio do qual promana,⁷ que por sua vez representa materialidade alcançada por outros entes federados. Nesses termos, sob ótica do imposto incidente sobre as pessoas jurídicas, a União Federal apenas possui competência para tributar o lucro (ainda que indireto, mediante a utilização de uma presunção a respeito dos custos incidentes sobre a atividade do contribuinte), sendo que eventual instituição de um imposto residual sobre o patrimônio ou de empréstimo compulsório depende de edição de lei complementar, nos termos do art. 154 da CF/88.⁸

A impossibilidade de a União, no exercício de sua competência, miscigenar os conceitos de renda e capital, já se impunha anteriormente, com a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/1967, como sinaliza Derzi.⁹ À época, não competia à União, por exemplo, tributar faturamento e receita de mercadorias e serviços, que são bases de cálculo do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e do imposto municipal sobre prestação de serviços. Poderia a União criar tributo novo, mediante exercício de sua competência residual, atingindo o patrimônio líquido das sociedades ou as grandes fortunas, o que dependia de simples lei ordinária.

⁵ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 14.

⁶ MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). *Federalismo(s) em juízo*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 69.

⁸ “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 15.

Com a CF/88, o constituinte permitiu a criação pela União de contribuição social, que leve em conta a folha de salários, a receita ou o faturamento, ou o lucro, restringindo-se a permissão constitucional à edição de tributos destinados ao custeio da Seguridade Social (art. 195 da CF/88). De todo modo, permaneceu a impossibilidade de a União tributar, por exemplo, a transmissão de bens móveis e imóveis, ou a propriedade e a posse imobiliária, materialidades distintas. Já quanto à competência residual, passou-se a exigir a edição de lei complementar. Dessa maneira, e como também apontado por Derzi,¹⁰ a CF/88, de forma ainda mais contundente do que aquelas que lhe antecederam, condiciona o exercício da competência federal à distinção entre renda e patrimônio.

Feita essa delimitação negativa do conceito de renda (renda não é patrimônio), é também preciso considerar os atributos positivos que devem estar presente na definição desse conceito.¹¹ No presente trabalho, três deles serão destacados, a saber: acréscimo patrimonial, manifestação da capacidade contributiva, e a necessidade de realização da renda. É o que será realizado nos tópicos seguintes.

2.2 Renda pressupõe um acréscimo patrimonial

Em matéria de imposto de renda, pode-se dizer que o pressuposto do acréscimo patrimonial é reconhecido por quase a totalidade da doutrina e jurisprudência. Partindo-se da premissa de manutenção do patrimônio, o imposto de renda incidirá sobre a parcela que for a ele acrescida. É nesse sentido que Mariz de Oliveira¹² destaca ser preciso avaliar o mesmo patrimônio em dois momentos do tempo, sendo o acréscimo patrimonial verificado o próprio objeto da incidência do imposto de renda, consistindo também na base de cálculo sobre a qual incidirá o tributo.

Sob a perspectiva constitucional, a exigência do acréscimo patrimonial decorre das ponderações realizadas no tópico precedente. Afinal, caso não se considere a parcela acrescida ao patrimônio para fins de incidência do imposto de renda, a consequência poderá ser a tributação do próprio patrimônio, materialidade que com renda não se confunde, conforme assinalado.

¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 16.

¹¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 125-126.

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: Editora IBDT, 2020. v. 1, p. 49-54.

Já em relação ao CTN, a redação dos incisos do art. 43 faz com que a doutrina não seja uníssona quanto ao tema. Por um lado, há quem entenda que o inciso I não abarcaria somente acréscimos patrimoniais. É o exemplo de Schoueri,¹³ para quem, embora o inciso II se refira a “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, não está dito que o inciso I compreende apenas os casos de acréscimos patrimoniais. O autor cita como exemplo o caso de rendimentos pagos a não residentes, em relação ao qual não se mede o acréscimo patrimonial, já que a tributação é instantânea (exclusiva na fonte), não havendo como comparar uma situação patrimonial anterior e outra posterior.

Outra interpretação possível é no sentido de que, se proventos de qualquer natureza são entendidos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, significaria dizer que tanto renda quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial.¹⁴ É esse o entendimento de Mariz de Oliveira,¹⁵ para quem a redação do inciso II do art. 43 sequer seria necessária para se concluir que as rendas são acréscimos ao patrimônio. Fonseca¹⁶ apresenta entendimento nesse mesmo sentido, alertando para o fato de que a ideia de renda como acréscimo não comporta ponderação, sendo a diferenciação constante dos incisos do art. 43 algo efetivamente explicativo.

É essa também a posição, por exemplo, de Ulhôa Canto,¹⁷ de acordo com o qual “o requisito do acréscimo patrimonial aplica-se tanto no caso do inciso I como ao do II”, e de Brandão Machado, para quem quando, no inciso II do art. 43, proventos de qualquer natureza são definidos como os acréscimos patrimoniais, “o Código permite concluir que renda é um acréscimo patrimonial”.¹⁸

No que diz respeito à jurisprudência, pode-se afirmar que o pressuposto do acréscimo patrimonial é reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Conquanto esse entendimento

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264, p. 246-247.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: Editora IBDT, 2020. v. 1, p. 49.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: Editora IBDT, 2020. v. 1, p. 49.

¹⁶ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 175.

¹⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 33-40, p. 36.

¹⁸ MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 107-124, p. 114.

possa ser verificado em julgados antigos da Corte Suprema,¹⁹ o que evidencia se tratar de uma posição já madura, vale mencionar oportunidades recentes nas quais o STF enfrentou matérias envolvendo o imposto de renda e reforçou a necessidade de se constatar o acréscimo patrimonial para fins de incidência do tributo.

Inicia-se pelo Recurso Extraordinário nº 1.063.187/SC (Tema 962 da Repercussão Geral),²⁰ julgado em 27/09/2021, no qual foi fixada a tese de que é inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. No acórdão, afirmou-se que “a Constituição exige que o imposto de renda incida sobre acréscimo patrimonial”, de sorte que “os juros de mora estão fora do campo de incidência do imposto de renda e da CSLL, pois visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas, decréscimos, não implicando aumento de patrimônio do credor.”

Prosseguindo, vale também mencionar o Recurso Extraordinário nº 612.686/SC,²¹ julgado em 03/11/2022 e sob a sistemática da repercussão geral (Tema 699), no qual se discutiu a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e da CSLL sobre as receitas decorrentes de aplicações financeiras e os resultados dos fundos fechados de previdência complementar. Na oportunidade, a Recorrente alegou que os fundos de pensão são proibidos, por lei, de obter lucro, razão pela qual se submetem a regime contábil no qual se apuram superávits e déficits. Sendo assim, inexistindo fins lucrativos, defendeu-se haver erro “em designar como lucro o aumento patrimonial não disponível econômica ou juridicamente para quem o obtém”. Em sentido desfavorável ao contribuinte, a tese de repercussão geral foi fixada nos seguintes termos: “É constitucional a cobrança, em face das entidades fechadas de previdência complementar não imunes, do imposto de renda retido na fonte (IRRF) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)”.

Para o que ora interessa, importante destacar que o Ministro Relator Dias Toffoli, ao tratar do art. 153, III, da CF/88, pontuou que “tanto a jurisprudência da Corte quanto a doutrina especializada (...) preceituam estar sua materialidade necessariamente conectada com a existência de acréscimo patrimonial, aspecto presente nas ideias de renda e de proventos de qualquer natureza”. Sob essa perspectiva, e especialmente em relação às entidades fechadas de previdência complementar, o Ministro Relator também indicou que “não ter finalidade lucrativa

¹⁹ Apenas como exemplo, cita-se: STF, Primeira Turma, RE nº 89.791/RS, Relator Ministro Cunha Peixoto, julgado em 03/10/1978, publicado em 20/10/1978; STF, Primeira Turma, RE nº 195.059, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 02/05/2000, publicado em 16/06/2000.

²⁰ STF, Tribunal Pleno, RE nº 1.063.187/SC, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 27/09/2021, publicado em 16/12/2021.

²¹ STF, Tribunal Pleno, RE nº 612.686/SC, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 03/22/2022, publicado em 28/11/2022.

não resulta na impossibilidade de haver acréscimos patrimoniais”, sendo esse um dos principais fundamentos suscitados para se decidir a controvérsia em sentido favorável à tributação.

A necessidade do acréscimo patrimonial também foi destacada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.422/DF,²² julgada em 06/06/2022, ocasião na qual o STF decidiu pela incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentandos a título de alimentos ou de pensões alimentícias. Em seu voto, o Ministro Relator Dias Toffoli também apresentou a afirmativa acima, de que a jurisprudência e a doutrina são precisas ao definir que o conceito de renda está relacionado com a existência de acréscimo patrimonial. Nessa mesma linha, o Ministro Gilmar Mendes, apontou que “no campo jurisprudencial, a atuação pretoriana conduziu à exclusão de algumas verbas do âmbito de incidência do imposto de renda, por vislumbrar ausente qualquer acréscimo patrimonial”.

Já em 22/02/2023, foi julgado o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.387.761/ES,²³ de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, no qual se decidiu pela não incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado por ocasião da antecipação de legítima. Embora o fundamento principal suscitado pelo STF tenha sido à impossibilidade de incidência do imposto para se evitar a bitributação com o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), no acórdão foi ressaltado que a Corte “possui o entendimento de que o imposto sobre a renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente”.

Embora os julgamentos do STF em matéria de imposto de renda não sejam isentos de críticas, pode-se observar que a jurisprudência da Corte Suprema segue firme no sentido de que a incidência do imposto de renda pressupõe o acréscimo patrimonial. Trata-se, por certo, de um atributo positivo do tributo que deve se fazer presente em qualquer discussão sobre o tema.

2.3 Manifestação da capacidade contributiva

O art. 145, § 1º, da CF/88²⁴ determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Antes de

²² STF, Tribunal Pleno, ADI nº 5.422/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 06/06/2022, publicado em 23/08/2022.

²³ STF, Primeira Turma, ARE nº 1.387.761/ES, Relator Ministro Luís Roberto Barroso, julgado em 22/02/2023, publicado em 01/03/2023.

²⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

serem apresentadas as considerações sobre essa determinação constitucional, vale inicialmente esclarecer a razão pela qual a capacidade contributiva está sendo inserida no presente capítulo após as ponderações acerca do acréscimo patrimonial.

Ao se optar pela ordem em questão, não se desconhece que a capacidade contributiva consiste em pressuposto para a incidência de qualquer imposto. Isso porque, antes mesmo de se considerar os atributos específicos do imposto de renda, é preciso ter em mente que o tributo não incidirá na hipótese em que não for verificada a capacidade contributiva do sujeito passivo. É sob essa perspectiva que o acréscimo patrimonial se apresenta como atributo capaz de revelar a capacidade contributiva do contribuinte.

Ocorre que, foi necessário apresentar em um primeiro momento as colocações sobre o acréscimo patrimonial para que, a partir da compreensão desse atributo, seja possível observar que o patrimônio, isoladamente considerado, pode não ser a melhor referência para medir a capacidade contributiva necessária ao imposto de renda. Afinal, o patrimônio (materialidade tributária diversa da renda) contém características que impedem a sua consideração como um acréscimo revelador de capacidade contributiva.

Dito isso, é igualmente importante considerar que a capacidade contributiva revelada pelo acréscimo patrimonial deve ser compreendida em seu sentido jurídico. Significa dizer que não basta a constatação de que, em termos econômicos, o contribuinte possui condições de arcar com o tributo alegadamente devido. Esse ponto será mais bem detalhado adiante, sendo que, para o presente momento, cumpre apresentar os principais contornos *jurídicos* da capacidade contributiva, os quais devem servir de base para as considerações que serão apresentadas ao longo do trabalho a respeito desse atributo.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, registra-se que a capacidade contributiva pode ser definida como a potencialidade, atribuída pelo legislador aos contribuintes, de contribuir com os gastos públicos.²⁵ Nesses termos, a capacidade contributiva se apresenta como uma medida de comparação entre os contribuintes, o que a torna um corolário do princípio da igualdade,²⁶ especialmente quando adotado em seu sentido aristotélico, ou seja, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da desigualdade.²⁷

A capacidade contributiva pode ser enquadrada como princípio, por estabelecer um estado ideal de coisas a ser buscado e exigir a adoção de comportamentos necessários à

²⁵ JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 97.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 380.

²⁷ LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia*. São Paulo: Editora IBDT, 2023, p. 120-121. (Série Doutrinação Tributária, 52).

promoção do fim pretendido.²⁸ A capacidade contributiva estabelece como finalidade que os impostos sejam “graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, exceto quando isso não for possível. Em relação aos meios a serem empregados para concretizar o princípio da capacidade contributiva, o legislador possui certa liberdade de deliberação, desde que o meio seja eficiente e proporcional para promover o fim pretendido e não entre em conflito com regras constitucionais.²⁹

A capacidade contributiva pode assumir duas feições distintas: capacidade contributiva objetiva (absoluta) e capacidade contributiva subjetiva (relativa). Na primeira, a capacidade contributiva exige que sejam escolhidos índices que, abstratamente, indiquem que determinado sujeito que pratica o ato previsto em lei ou que detém as características por ela exigidas possui capacidade para concorrer com os gastos públicos.³⁰ Assim, só podem ensejar o dever de pagar tributos aqueles fatos que sejam denotativos de riqueza, tais como ser proprietário de um imóvel ou veículo, auferir renda, entre outros.

A capacidade contributiva subjetiva (ou relativa), por sua vez, busca graduar a carga tributária individual de acordo com as características pessoais do contribuinte, sendo uma diretriz para a estruturação do aspecto quantitativo da hipótese de incidência (base de cálculo e alíquota).³¹ Em termos mais concretos, a base de cálculo do tributo deve ser a medida que atinja, da melhor forma possível, a capacidade contributiva do contribuinte; enquanto a alíquota não deve ser tão alta a ponto de a tributação ultrapassar a capacidade econômica manifestada.³²

A conjugação da capacidade contributiva objetiva e da capacidade contributiva subjetiva estanca qualquer dúvida quanto ao fato de que o princípio pressupõe a ocorrência do fato gerador abstratamente previsto na lei tributária. É dizer, o simples fato de o sujeito se encontrar em condições financeiras privilegiadas não o torna contribuinte. Nas palavras de Mariz de Oliveira, “ninguém nasce com capacidade contributiva, ainda que tenha nascido em ‘berço de ouro’, e ninguém se torna contribuinte simplesmente por ter fortuna”.³³ A capacidade

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.

²⁹ LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia*. São Paulo: Editora IBDT, 2023, p. 158. (Série Doutrinária Tributária, 52).

³⁰ LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia*. São Paulo: Editora IBDT, 2023, p. 124. (Série Doutrinária Tributária, 52).

³¹ LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia*. São Paulo: Editora IBDT, 2023, p. 128-129. (Série Doutrinária Tributária, 52).

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 380.

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Mínimo existencial, capacidade contributiva, confisco tributário. In: GOMES, Marcus Livio; HENARES NETO, Halley; GUIMARÃES, Ariane; SIMAS, Erich Endrillo (coord.). *Temas de direito tributário no tribunais superiores: STJ e STF – estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria*. São Paulo: Noeses, 2023. v. 2, p. 663-684.

contributiva só passa a existir quando, e se, o indivíduo praticar o fato gerador tributário. Uma vez praticado o fato gerador e nascida a obrigação tributária, a capacidade contributiva deverá ser medida por meio da base de cálculo e da alíquota fixadas pelo legislador.

Apresentadas essas considerações gerais e já adentrando à abordagem do princípio em relação ao imposto de renda especificamente, uma questão que merece destaque consiste no alcance da capacidade contributiva às pessoas jurídicas e, portanto, ao imposto de renda corporativo. O pensamento de que o princípio se aplicaria apenas às pessoas naturais poderia ser reforçado, no Brasil, em virtude da redação do art. 145, § 1º, da CF/88, de acordo com o qual, sempre que possível, os impostos terão “caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Diante dessa redação, as pessoas jurídicas poderiam apresentar capacidade contributiva separada de seus proprietários pessoas físicas?

Galendi³⁴ aborda o tema de forma clara. Em sua tese de doutorado, o autor destaca que são três as teorias que, de maneiras distintas, buscam responder ao questionamento sob a perspectiva da tributação da renda. São elas: (i) as pessoas jurídicas teriam sua própria capacidade contributiva separada de seus titulares; (ii) as pessoas jurídicas não teriam capacidade contributiva própria; e (iii) a capacidade contributiva das pessoas jurídicas seria provisória, devendo ser considerada, em última instância, em conjunto com a capacidade contributiva de seus proprietários.

Quanto à teoria que defende a capacidade de pagamento autônoma das pessoas jurídicas, o argumento se concentra na existência das sociedades independentemente da pessoa de seus titulares. Em resumo, as sociedades participam da vida jurídica e econômica de modo autônomo, podendo inclusive adquirir ativos em seu próprio nome, os quais são especificamente a elas atribuídos. Dessa maneira, a renda gerada por pessoas jurídicas não poderia ser avaliada de forma diferente daquela gerada por pessoas físicas, justificando-se a cobrança do imposto corporativo, independentemente da tributação dos lucros no nível das pessoas físicas em momento posterior.

Conforme destacado por Galendi,³⁵ a teoria é insuficiente, na medida em que nada diz sobre a divisão da carga tributária e sobre qual capacidade de pagamento seria verdadeiramente alcançada pelo imposto de renda corporativo. O entendimento de que as sociedades possuem

³⁴ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Dissertation (Doktorwürde) Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2023, p. 24-32.

³⁵ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Dissertation (Doktorwürde) Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2023, 2023, p. 26.

capacidade de pagamento autônoma não se sustentaria tendo em vista que, ao final, a carga tributária recai sobre as pessoas físicas.

Dando sequência, tem-se aqueles que sustentam que as pessoas jurídicas não teriam capacidade de pagamento. Nesse sentido, existem três teorias: teoria da identidade, teoria da propriedade econômica e teoria do sacrifício.

Para a primeira, a entidade não poderia estar sujeita à tributação como se fosse uma pessoa econômica independente, na medida em que as sociedades seriam apenas um meio de aquisição de renda para seus titulares. No entanto, Galendi³⁶ critica essa compreensão, haja vista que a teoria da identidade poderia levar à desconsideração das entidades, tratando-se dois sujeitos distintos como se fossem apenas só, o que poderia criar efeitos prejudiciais ao sistema como um todo.

Já para a teoria da propriedade econômica, a ausência de capacidade de pagamento da sociedade decorreria da impossibilidade de tributação separada no nível da entidade, dado que, a despeito da separação legal, as pessoas jurídicas seriam propriedades de seus titulares. A separação entre sociedades e seus proprietários seria meramente formal, inexistindo capacidade de pagamento na pessoa jurídica. Ocorre que, em termos gerais, na relação entre pessoa jurídica e titular, a sociedade possui os meios de produção e os lucros, sendo que os titulares somente possuem poder de dispor dos lucros da entidade após deliberação social nesse sentido. Ainda, o titular pode alienar a sua participação, deixando de exercer qualquer influência sobre a sociedade, que seguirá desenvolvendo as suas atividades independente da alteração de seus titulares.

A teoria do sacrifício, por seu turno, parte da visão utilitarista de que o imposto seria um “sacrifício” suportado pelos indivíduos para financiamento das tarefas atribuídas ao Estado, limitando as possibilidades de consumo. Com base nisso, tendo em vista que as entidades não teriam “necessidades pessoais”, não se poderia considerar que elas apresentam capacidade de pagamento, atributo inerente às pessoas naturais.

Por fim, Galendi³⁷ trata da posição intermediária, no sentido de ser possível referir-se a uma capacidade de pagamento provisória das entidades. Nessa linha, a capacidade de pagamento da pessoa jurídica seria um estágio intermediário, na medida em que a entidade atua como um instrumento dos indivíduos que estão por trás dela. A capacidade de pagamento da

³⁶ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Dissertation (Doktorwürde) Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2023, p. 27.

³⁷ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Dissertation (Doktorwürde) Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2023, p. 29-32.

sociedade não seria definitiva, mas meramente provisória, permanecendo enquanto os lucros são reinvestidos no âmbito da pessoa jurídica, mas desaparecendo tão logo os lucros deixam o patrimônio da entidade. Em última instância, a carga tributária é suportada pelos titulares da sociedade, de tal sorte que o IRPJ deve ser conformado com os mesmos princípios aos quais se sujeita a tributação das pessoas naturais, dentre eles a capacidade de pagamento.

A partir dessa compreensão (i.e., de que o IRPJ também deve ser analisado em atenção ao princípio da capacidade de pagamento), com a qual se concorda no presente trabalho, é necessário que o imposto de renda corporativo incida tão somente na situação em que se verificar a capacidade de a pessoa jurídica suportar o tributo. Sob esse aspecto, o IRPJ poderá incidir apenas em relação aos fatos que abstratamente representam acréscimo patrimonial (capacidade contributiva objetiva), e deverá ser exigido por meio da definição de base de cálculo e alíquota capazes de efetivamente mensurar a capacidade de pagamento do contribuinte (capacidade contributiva subjetiva).

Diante dessas considerações, acrescente-se ao atributo do acréscimo patrimonial a necessidade de que o imposto de renda seja graduado conforme a capacidade contributiva do contribuinte, nos termos do art. 145, § 1º, da CF/88, o que se aplica não apenas ao imposto devido pelas pessoas naturais, mas que também deve ser observado em relação ao imposto de renda devido por pessoas jurídicas.

2.4 Necessidade de realização da renda

Por fim, convém abordar um dos atributos da renda que, muito embora o prestígio seja discutível, aparentemente goza de estabilidade e representa um dos principais elementos da existência de renda em sentido jurídico. Trata-se da realização, que parece demarcar o limite entre a renda como potência e como realidade.

No Brasil, a defesa da realização parece ser compartilhada por doutrina (mesmo entre os autores que não aceitam a existência de um conceito constitucional) e jurisprudência. Para aqueles que entendem pela existência de um conceito constitucional de renda (por meio de um modo de pensar conceitual),³⁸ a repartição das competências tributárias, realizada de forma rígida pelo constituinte,³⁹ impediria que a União se valha do imposto de renda para gravar o

³⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 137.

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compreensão de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 14.

patrimônio, materialidade tributária diversa,⁴⁰ como demonstrado alguns parágrafos acima. Diante disso, é preciso que o imposto alcance somente rendas definitivas, isto é, realizadas, sobre as quais não paire qualquer condição.⁴¹ Afinal, ao se permitir a tributação de meras oscilações de valor, por exemplo, tributar-se-á o patrimônio.⁴²

Já para aqueles que entendem que o conceito de renda deve ser construído a partir do CTN, bastaria o recurso ao art. 43 para ser possível concluir pela indispensabilidade da realização.⁴³ Referido dispositivo determina que o fato gerador do imposto de renda consiste na aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica. Nesses termos, apenas poderia ser reputada como efetivamente disponível a renda realizada, definitiva, afastando-se a tributação de valores meramente estimados, cuja disponibilidade ainda não foi adquirida pelo contribuinte.⁴⁴

Sendo assim, por qualquer ângulo que se examine o assunto (constitucional ou não), para que se impeça a tributação de renda em potencial, torna-se necessário que a realização esteja vinculada à ocorrência de um evento crítico,⁴⁵ por muitos considerado a ocorrência de uma transação,⁴⁶ oportunidade em que o sujeito passivo manifesta a sua vontade de transformar em renda o valor atual do seu patrimônio.⁴⁷ Afinal, acréscimos de valor ainda não atribuídos a determinada transação são reversíveis, ou seja, podem vir a ser superados por um decréscimo ou acréscimo no futuro.⁴⁸

Retornando ao art. 43 do CTN, Mariz de Oliveira⁴⁹ destaca que a realização da renda se confunde com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, “pois essa aquisição marca

⁴⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 69.

⁴¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 75.

⁴² POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 351.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (org.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: Editora IBDT, 2019, v. 1, p. 19-32.

⁴⁵ POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 131-145.

⁴⁶ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, v. 1, item 2.11 (20).

⁴⁷ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 89.

⁴⁸ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 148.

⁴⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: Editora IBDT, 2020. v. 1, p. 486.

o instante a partir do qual o respectivo fator positivo gera acréscimo patrimonial, pode integrar o montante total do acréscimo do período e o imposto pode ser pago”. Sobre o último ponto, a necessidade da realização para que o imposto possa ser exigido está relacionada com a liquidez decorrente da transação. Afinal, quando se tem uma renda realizada, ou seja, quanto se tem a aquisição da disponibilidade, o contribuinte pode se valer dos recursos obtidos para pagar o imposto.⁵⁰ Por outro lado, a pretensão de se alcançar acréscimos de valor desvinculados de uma transação faz com que o contribuinte precise recorrer a recursos gerados por outras atividades, ou até mesmo alienar o bem meramente valorizado com o objetivo exclusivo de cumprir a obrigação tributária.⁵¹

Na tentativa de superar o argumento relacionado à liquidez, poder-se-ia alegar que um acréscimo de valor (mesmo não realizado) permitiria a prática de atos de consumo, gerando benefícios econômicos reais para os contribuintes, como na hipótese de contratação de empréstimos garantidos pelos bens valorizados.⁵² No entanto, essa linha argumentativa não é capaz de afastar os demais apontamentos feitos nos parágrafos anteriores, no sentido de que a tributação pelo imposto de renda pressupõe definitividade. Afinal, do contrário, o tributo gravaria o patrimônio, o que não se pode admitir.

Vale ainda acrescentar o argumento no sentido de que a tributação de ganhos não realizados atentaria contra o princípio da capacidade contributiva, justamente por se ocupar de situação não definitivamente concretizada. Como apontado por Mariz de Oliveira,⁵³ não há capacidade meramente potencial, ou esperada, ou decorrente da simples possibilidade de se vir a ter renda disponível. Para o autor, somente há capacidade contributiva quando a renda estiver na disponibilidade do seu titular, porque é dela que se retira o valor da exação, de modo que se ela não estiver disponível e o imposto for cobrado, o contribuinte terá que retirar do patrimônio os recursos necessários ao recolhimento do tributo.

Estabelecidas essas premissas, pode-se dizer, tal como dito em relação ao acréscimo patrimonial, que a necessidade da realização da renda já foi reconhecida pelo STF. Apenas como exemplo, cita-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588/DF, na qual se

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (org.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: Editora IBDT, 2019, v. 1, p. 19-32.

⁵¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 78.

⁵² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 78.

⁵³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: Editora IBDT, 2020. v. 1, p. 363.

analisou o teor do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Referido dispositivo previa que, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tivessem sido apurados.

A respeito da inconstitucionalidade do artigo, durante o julgamento da ADI nº 2.588/DF, posições diversas foram adotadas. Para a Ministra Ellen Gracie, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 seria inconstitucional em relação às coligadas, na medida em que, no caso das controladas, a disponibilidade do lucro poderia ser determinada pela controladora brasileira. Os Ministros Nelson Jobim, Eros Grau e César Peluso votaram pela constitucionalidade no que se refere às pessoas jurídicas submetidas ao método de equivalência patrimonial (MEP), dado que a legislação tributária poderia considerar a apuração de lucros em balanço como o momento em que a renda deve ser considerada disponível.

A inconstitucionalidade do artigo, decorrente da criação de uma presunção absoluta de que o contribuinte teria o objetivo de evadir o tributo, foi defendida pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Ministro Ayres Brito, por sua vez, votou pela constitucionalidade do dispositivo, desde que observados os tratados internacionais e mantida a possibilidade de discussão sobre alguns elementos que não seriam componentes do conceito de renda, como a variação cambial positiva.

A controvérsia foi decidida pelo voto médio proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa. Ao final, concluiu-se pela constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 no que se refere às sociedades controladas residentes em países com tributação favorecida ou em paraísos fiscais, e pela inconstitucionalidade em relação às coligadas residentes em países que não fossem assim classificados.

Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa ressaltou ser o MEP útil para mensurar uma expectativa de aumento patrimonial, mas cuja confirmação depende de eventos potenciais. Nesses termos, trata-se de sistemática insuficiente para afastar o requisito da disponibilidade jurídica da renda proveniente de lucros cuja expectativa é de futura distribuição. Reconhecendo a necessidade de realização (ainda que sem utilizar expressamente o termo), destacou-se que a Constituição não permite a instituição de imposto sobre a perspectiva de renda, tampouco sobre a mera possibilidade de acréscimo patrimonial.

Adicionalmente, o Ministro Joaquim Barbosa indicou que a possibilidade de a controladora brasileira dispor sobre a distribuição dos lucros não equivale ao próprio ato de alocar os lucros aos seus pretendentes. Ainda, se a sociedade controlada pode legitimamente optar por não distribuir os lucros, a circunstância de a controladora ou coligada brasileira se

submeter ao MEP “não autoriza que essa opção seja desconsiderada em prol da arrecadação como um fim em si mesmo”.

Sob esse enfoque, pontuou-se que a sujeição ao MEP para presumir a distribuição dos lucros poderia ser mantida tão somente “se o objetivo da medida fosse combater a sonegação causada pela distribuição disfarçada dos lucros devidos pelas empresas estrangeiras às controladoras ou coligadas no Brasil”. No entanto, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, da maneira como redigido, excedeu esse objetivo, ao tratar da mesma forma países com tributação favorecida e países com tributação em patamar normal ou alto.

Desse modo, a conclusão foi de que o “intuito evasivo” apenas é cabível se a entidade estrangeira estiver localizada em paraísos fiscais ou em países com tributação favorecida. Caso não verificada essa circunstância (ou seja, se a sociedade estrangeira não estiver situada em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida), cabe à autoridade fazendária argumentar e provar a evasão fiscal.

A partir do desfecho definido pelo voto médio do Ministro Joaquim Barbosa, nota-se que o STF não pretendeu validar uma tributação por considerar desnecessária a realização da renda. Com efeito, apenas se definiu que, dada a natureza antielisiva da regra examinada, seria possível superar o fato de que as circunstâncias específicas do caso resultariam na tributação de uma renda não realizada, eis que a utilização do MEP e a ausência de distribuição de lucros representariam tão somente uma renda em potencial.

Nesses termos, o entendimento foi no sentido de que a presença de uma regra específica antielisiva⁵⁴ pode até mesmo afastar o requisito da realização da renda. De toda forma, é preciso estar claro que afirmar que esse tipo de regra pode excepcionar a realização é diferente de dizer que tal requisito não faz parte do conceito de renda.

Feito o resumo da conclusão alcançada na ADI nº 2.588/DF, registra-se que a escolha desse precedente como exemplo não foi arbitrária. É que, conquanto a realização encontre bases sólidas de justificativa para a sua observância, não raro se nota a intenção de sua relativização por meio da previsão de regra antielisiva. É o que ocorreu, por exemplo, com a edição da Lei

⁵⁴ Apenas para que se esclareça, as regras específicas antielisivas (ou regras específicas antiabuso) não se confundem com as regras gerais antiabuso. As últimas se caracterizam pela abrangência, sendo formuladas para combater hipóteses gerais de abuso, consideradas ilegítimas, abusivas, não permitidas ou inaceitáveis em um ordenamento jurídico tributário. As normas específicas antielisivas, por sua vez, destacam-se justamente pela definição restrita, eis que focadas em uma determinada prática ou negócio qualificado pelo legislador como juridicamente inaceitável. (SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Planejamento tributário e segurança jurídica: as regras de subcapitalização como estudo de caso para normas específicas antiabuso. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 814-832, p. 818).

nº 14.754/2024, a qual, dentre outras questões, determina que os lucros apurados pelas entidades controladas no exterior por pessoas físicas residentes no Brasil serão tributados em 31 de dezembro de cada ano-calendário, independentemente da distribuição efetiva de tais lucros.

Ainda sob esse aspecto, cumpre registrar que a realização não é desafiada apenas no que diz respeito às regras com caráter antielisivo. Em verdade, também ecoam argumentos que pretendem defender a desconsideração da realização como forma de garantir uma tributação mais justa, ou mesmo propostas que buscam estabelecer uma tributação mínima da renda, ainda que para isso sejam alcançados valores meramente estimados e desvinculados de uma transação já definitivamente ocorrida.

De toda maneira, ainda que esses desafios sejam uma realidade, com tendência de serem reforçados diante de um contexto de economia digital e globalizada, os atuais contornos do Sistema Constitucional Tributário e do CTN exigem que os apontamentos acima realizados, no sentido de se exigir uma renda realizada para fins de incidência do imposto, sejam observados. Assim, para os fins da presente dissertação, são essas as balizas que conduzirão o trabalho, de forma que a interpretação da legislação tributária em matéria de imposto de renda não prescindia do atributo da realização.

3 A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS AO PADRÃO IFRS E A CONVERSÃO DA CONTABILIDADE EM DIREITO

Ao longo do capítulo precedente, buscou-se delimitar os aspectos do imposto de renda que importam ao presente trabalho, sem qualquer pretensão de esgotar o assunto, mas para que fossem fixadas as premissas necessárias ao alcance do objetivo da presente dissertação. Se o objetivo final é delimitar critérios a serem aplicados na determinação da base de cálculo do imposto de renda, tais critérios (i) não podem levar à tributação do patrimônio (materialidade tributária diversa da renda), (ii) devem permitir que o imposto de renda grave apenas acréscimos patrimoniais, (iii) denotadores de capacidade contributiva, e (iv) em circunstâncias nas quais é possível aferir uma renda realizada.

Prosseguindo, a definição de critérios hermenêuticos objetivos para solucionar possíveis conflitos de qualificação no Direito Privado também depende da compreensão da evolução da relação entre Direito Tributário e Contabilidade, e do processo de convergência das normas contábeis ao padrão internacional, especialmente no cenário brasileiro. Analisar esse contexto e a forma como as normas contábeis passaram a ser tratadas no sistema jurídico brasileiro é importante não só para compreender o problema enfrentado neste trabalho, mas sobretudo para tentar solucioná-lo.

Assim, no presente capítulo, será demonstrado como as mudanças na Contabilidade, especificamente no contexto da convergência das normas contábeis ao padrão internacional, interferiram na relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, o que repercute diretamente na interpretação das regras que tratam do imposto sobre a renda. De forma mais específica, (i) inicialmente, serão feitas considerações sobre o modelo contábil historicamente adotado no Brasil, que permitem que se note certa compatibilidade entre as ciências, o que tornava justificável a opção pela dependência parcial; (ii) abordando-se, na sequência, a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, tanto no contexto mundial como no Brasil, para que seja possível observar a superação da referida compatibilidade, o que reforça a necessidade de que a interpretação das regras que tratam da tributação da renda seja realizada com maior cautela; e (iii) ao final do capítulo, buscar-se-á delimitar uma nova leitura da relação entre Contabilidade e Direito a partir da contextualização realizada.

3.1 A convergência das normas contábeis ao padrão IFRS

3.1.1 Os possíveis modelos contábeis e o cenário brasileiro

Logo na introdução deste trabalho, já se fez a observação de que, no Brasil, Direito Tributário e Contabilidade possuem uma relação de dependência parcial, sendo o lucro real determinado a partir do lucro contábil, sobre o qual são realizados os ajustes previstos em lei. Essa relação foi mantida pelo legislador mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS. No entanto, é preciso ter em mente que, antes do referido marco, as características da Contabilidade faziam com que se notasse uma conformidade entre os objetivos das normas contábeis e do Direito Tributário, justificando a adoção por essa modalidade de relação.

O mesmo não se verifica após a convergência da Contabilidade ao padrão internacional, ocorrida no Brasil por meio da Lei nº 11.638/2007. E isso decorre do fato de que, em cada um dos períodos (anterior e posterior à Lei nº 11.638/2007), o modelo contábil adotado era voltado a objetivos e usuários específicos, cujas características próprias poderiam se aproximar ou se distanciar dos objetivos do Direito Tributário.

Por um lado, no modelo contábil adotado até a edição da Lei nº 11.638/2007, os registros contábeis se reportavam ao passado, como uma forma de retratar com precisão a capacidade das pessoas jurídicas de adimplirem com as obrigações existentes junto aos credores, sobretudo as instituições financeiras responsáveis pelo financiamento das sociedades. De outro lado, a nova Contabilidade possui como principais destinatários os investidores do mercado de capitais, de sorte que, para garantir os investimentos, é preciso demonstrar capacidade de geração de lucros, o que leva à elaboração de balanços com viés prospectivo.

Com efeito, as diferentes perspectivas fazem com que as respectivas relações com o Direito Tributário sejam igualmente diversas. Na medida em que o Direito Tributário, em relação à tributação da renda, busca no passado a ocorrência de eventos que resultam em acréscimos patrimoniais, a Contabilidade que favorece o registro de fatos patrimoniais já definitivos consequentemente se mostra mais compatível com os objetivos fiscais. Em sentido diverso, a Contabilidade caracterizada por sua função preditiva rompe com essa proximidade, justamente por não ter o mesmo compromisso de retratar o passado e eventos já dotados de definitividade.

Feita essa introdução, nas linhas seguintes serão apresentadas considerações sobre tais modelos de Contabilidade e a relação de cada um deles com a tributação da renda. Tal análise também envolve as colocações quanto ao padrão historicamente adotado no Brasil, o que

auxiliará na compreensão do impacto gerado pela modificação das práticas contábeis no cenário brasileiro.

Historicamente, segundo aponta a doutrina especializada, a definição das características dos padrões contábeis está relacionada com a fonte de financiamento da atividade empresarial de cada país. De um lado, tem-se os países cujas sociedades utilizam como fontes primárias de financiamento as instituições financeiras, bem como os próprios sócios da pessoa jurídica (*credit-based financial institution systems*),⁵⁵ nos quais a busca de recursos diretamente no mercado de capitais é secundária.⁵⁶ Em tais circunstâncias, a divulgação de informações contábeis não cumpre um papel essencial, o que se verifica em virtude das características dos agentes econômicos envolvidos.

Isso porque, os sócios já possuem conhecimento das informações que são objeto de análise pela Contabilidade, o que faz com que tais agentes não dependam dos dados constantes das demonstrações financeiras para auxiliá-los na tomada de decisões. Já em relação às instituições financeiras, as demonstrações contábeis não se mostram igualmente decisivas, diante do fato de que as informações necessárias à obtenção dos empréstimos estão mais relacionadas à capacidade de geração de caixa do que ao patrimônio/resultado da entidade.

Diante das características do ambiente econômico em que inserida a Contabilidade, há uma tendência de que as demonstrações financeiras se reportem ao passado. Assim, as práticas contábeis são desenvolvidas no sentido de tutelar os interesses dos credores da atividade empresarial, privilegiando a liquidez e a solvência da pessoa jurídica,⁵⁷ o que faz com que seja atribuída maior importância aos princípios do conservadorismo e do custo histórico,⁵⁸ levando a uma potencial divulgação de lucros menores.⁵⁹ Nesses casos, uma Contabilidade com função preditiva mostra-se pouquíssimo relevante.

Por se voltar ao passado, esse modelo de Contabilidade dialoga com um princípio caro ao Direito Tributário: o da realização da renda. Como visto no capítulo anterior, esse princípio exige que o imposto de renda alcance acréscimos definitivos, ou seja, uma renda realizada, sob pena de a tributação alcançar eventos econômicos incompletos ou incertos, comprometendo o

⁵⁵ NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparatives Internacional Accounting*. 11th ed. London: FT Prentice Hall, 2010, p. 34.

⁵⁶ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 39.

⁵⁷ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 40.

⁵⁸ BUSHMAN, Robert M; PIOTROSKI, Joseph D. Financial Reporting Incentives for Conservative Accounting: The Influence of Legal and Political Institutions. *Journal of Accounting and Economics*, v. 42, p. 107-48. Oct. 2006. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=650244. Acesso em: 14 jan. 2024.

⁵⁹ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 58-59. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

patrimônio.⁶⁰ Com efeito, o Direito Tributário se volta para o passado,⁶¹ para operações já ocorridas, o que naturalmente o aproxima do padrão contábil acima delineado.

Sendo assim, em um cenário como esse o Direito Tributário se vale da Contabilidade justamente em razão da correspondência entre o que a Contabilidade mensura e o que o Direito Tributário pretende gravar. Em outras palavras, verifica-se uma compatibilidade circunstancial, decorrente das características das fontes primárias de financiamento das pessoas jurídicas, o que faz com que se observe uma tendência maior de que o Direito Tributário se aproxime da Contabilidade.

Para esse grupo de países, o modelo contábil pode ser denominado *stakeholder-oriented accounting model*.⁶² Como exemplo de países integrantes desse grupo, pode-se citar a Alemanha, a França e a Itália.⁶³

Por outro lado, nos países cujos investimentos são baseados no capital (*capital market systems*),⁶⁴ a situação é diferente. Considerando que os investidores não têm acesso direto às informações econômicas das entidades, como ocorre em relação aos sócios e às instituições financeiras, torna-se imprescindível a divulgação das demonstrações financeiras para que os agentes possam acessar os dados necessários à realização do investimento.

Esse cenário tem por consequência duas constatações. A primeira diz respeito ao fato de que, diante de sua relevância, as informações contábeis devem ser elaboradas com alta qualidade e com o objetivo central de viabilizar a captação de recursos advindos do investidor institucional.⁶⁵ A segunda, decorrente da primeira, consiste na necessidade de se demonstrar, por meio das informações contábeis, a capacidade de geração de lucro da pessoa jurídica, como forma de atrair os referidos investimentos. Ou seja, torna-se necessário demonstrar o potencial de lucratividade da entidade, inclusive se reportando a transações meramente potenciais.

⁶⁰ POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 351.

⁶¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, v. 1, item 2.11 (20).

⁶² HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K.R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. November 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921>. Acesso em: 14 jan. 2024.

⁶³ ESSERS, Peter et al. *The influence of IAS/IFRS on the CCTB, Tax accounting, Disclosure and Corporate Law*. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2009, p. 37.

⁶⁴ NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparatives Internacional Accounting*. 11th ed. London: FT Prentice Hall, 2010, p. 34.

⁶⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 39.

Tais aspectos fazem com que a Contabilidade passe a estar mais orientada para o futuro, distanciando-se do Direito Tributário. Por se dissociar do princípio do conservadorismo⁶⁶ e da realização, a Contabilidade se apresenta naturalmente menos compatível com a tributação da renda.⁶⁷

Para o grupo de países que tradicionalmente têm sua atividade econômica financiada por meio de capital, o modelo contábil pode ser denominado *shareholder-oriented accounting model*.⁶⁸ Como exemplo de países integrantes desse grupo, cita-se a Austrália, os Estados Unidos da América, a Holanda e a Inglaterra.⁶⁹

Diante desses apontamentos, é possível afirmar que os modelos de Contabilidade se diferenciam porque os tipos de informação que se objetiva prestar são diferentes a depender do contexto em que inseridas as entidades. Tratando-se de países cujas fontes de financiamento da atividade empresarial são os próprios sócios da pessoa jurídica e as instituições financeiras, as informações contábeis, para além de não possuírem um papel de protagonismo, representam um relato financeiro voltado para o passado. Já para os países marcados pelo financiamento decorrente do mercado de capitais, as demonstrações financeiras assumem maior relevância, sendo os seus dados elaborados em atenção à expectativa de geração de riquezas, ressaltando a função preditiva da Contabilidade.

O Brasil, historicamente, esteve inserido no primeiro grupo, eis que as sociedades brasileiras eram essencialmente financiadas por seus sócios ou por recursos obtidos junto a instituições financeiras.⁷⁰ Nesse contexto, observava-se uma Contabilidade próxima da tributação, notadamente em virtude da compatibilidade circunstancial acima apontada.

Em meados da década de 1960, contudo, a tentativa de desenvolvimento de um mercado de capitais mais forte reforçou o desejo por uma Contabilidade mais pragmática e voltada para as necessidades dos seus usuários⁷¹ (investidores do mercado de capitais). Nesse cenário, foi editada a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), com o objetivo declarado de “criar

⁶⁶ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 42.

⁶⁷ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 58-59. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

⁶⁸ HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K.R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. November 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921>. Acesso em: 14 jan. 2024.

⁶⁹ SHAVIRO, Daniel N. *The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and a proposal*. New York: NYU Law and Economics, 2008, p. 3.

⁷⁰ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 207.

⁷¹ LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 123.

a estrutura necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, imprescindível à sobrevivência da empresa privada na fase atual da economia brasileira”.⁷²

A Lei nº 6.404/1976 introduziu no ordenamento jurídico dispositivo relevante (analisado com mais detalhes na sequência), que foi o art. 177. Por meio dele, o legislador definiu que a escrituração da companhia deveria ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da Lei nº 6.404/1976 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis e registrar mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Diante das modificações promovidas na legislação societária, sobreveio o Decreto-Lei nº 1.598/1977, que alterou a legislação do imposto sobre a renda. No Capítulo II, destinado ao lucro real, o art. 6º o define como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Tais ajustes devem ser efetuados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), conforme determinado pelo art. 8º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977,⁷³ que se refere aos “registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real”.

Ocorre que, a despeito da intenção declarada da Lei nº 6.404/1976, as mudanças na Contabilidade não se concretizaram plenamente. Para além do fato de um maior desenvolvimento do mercado de capitais brasileiro ter se dado em momento posterior à edição da Lei nº 6.404/1976, as demonstrações financeiras de qualidade eram restritas a companhias abertas, de sorte que para a grande maioria das sociedades as informações contábeis eram produzidas apenas com a finalidade de apurar tributos.⁷⁴

⁷² Item 4 da Exposição de Motivos nº 196, de 24/06/1976, do Ministro da Fazenda.

⁷³ “Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração de lucro real, no qual:

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

II - razão auxiliar em ORTN (art. 42).

[...]

§ 2º - Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.” (Redação anterior à Lei nº 12.973/2014)

⁷⁴ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 209-210.

Tais ponderações são importantes para que se possa observar que, nesse contexto, fazia sentido a histórica opção do legislador de fazer referência ao resultado do exercício como ponto de partida para a determinação do lucro real, com os devidos ajustes por meio das adições, exclusões e compensações expressamente previstas na legislação.⁷⁵ Afinal, o cenário brasileiro levava a uma Contabilidade voltada para o passado e, portanto, mais próxima dos interesses do Fisco, fazendo com que as normas contábeis e normas tributárias caminhassem lado a lado.⁷⁶

Essa conjuntura, entretanto, foi alterada algumas décadas depois. As mudanças ocorreram a partir da convergência das normas contábeis ao padrão internacional, determinada pela Lei nº 11.638/2007. Isso porque, no novo cenário orientado pelo padrão IFRS, os balanços passam a ter como destinatário principal os investidores em mercados financeiros organizados, sendo essencial que as demonstrações financeiras reflitam a realidade econômica subjacente para fins de orientação dos usuários da informação a respeito do desempenho das sociedades.⁷⁷ Ou seja, o padrão IFRS pode ser caracterizado como um *shareholder-oriented accounting model*,⁷⁸ o que repercute diretamente na forma como se dá a relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário.

Para melhor compreender os impactos que essa mudança causou na tributação da renda no Brasil (o que inclusive leva ao problema investigado na presente dissertação), o subtópico seguinte apresentará maiores detalhes sobre as normas contábeis elaboradas de acordo com o padrão internacional, mas precisamente sobre o movimento de harmonização da Contabilidade, para que, na sequência, sejam abordadas as alterações promovidas na legislação nacional para que o Brasil fosse inserido nesse novo cenário.

⁷⁵ Conforme ressalta Mariz de Oliveira, “desde época imemorial o lucro sujeito à incidência tributária é o apurado na contabilidade comercial, a partir do qual são feitos ajustes de natureza exclusivamente fiscal, determinados pela legislação do IRPJ (e mais recente pela da CSL) com vistas à quantificação das respectivas bases de cálculo.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro Societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (coord.). *Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 261-281, p. 262).

⁷⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro Societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (coord.). *Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 261-281, p. 263.

⁷⁷ LOPES, Alexsandro Broedel. A “Política do Balanço” e o novo ordenamento contábil brasileiro das companhias abertas. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, v. 2. p. 11-19, p. 15.

⁷⁸ HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K.R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. California. November 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921>. Acesso em: 14 jan. 2024.

3.1.2 As normas contábeis internacionais

O objetivo da presente dissertação não é realizar uma análise pormenorizada da evolução das normas contábeis e da definição de um padrão contábil internacional. Porém, breves considerações quanto ao contexto em que se deu a harmonização contábil são necessárias para se compreender os reflexos desse fenômeno no cenário brasileiro e, com isso, verificar a pertinência da solução do problema objeto de estudo.

Como um processo de aumento da compatibilidade das práticas contábeis,⁷⁹ na busca por uma linguagem comum para as demonstrações financeiras de companhias localizadas em diferentes jurisdições, a harmonização contábil internacional se apresentou alinhada com a globalização dos mercados de capitais internacionais, sendo um meio buscado para torná-los mais eficientes.⁸⁰ Afinal, a dessemelhança entre as práticas contábeis representa um fator que dificulta os investimentos entre companhias de países distintos, tornando a uniformidade desejável.

Sob a perspectiva histórica, pode-se afirmar que o início do processo de harmonização das normas contábeis é marcado por dois momentos, ocorridos em um contexto de crescimento do mercado de capitais.⁸¹ Em primeiro lugar, o Tratado de Roma representa um relevante marco temporal, por ter tido como objetivo estabelecer a livre circulação de pessoas, bens e serviços, e de capitais. Soma-se a isso a Política Industrial Comum de 1970, preocupada com a criação de um ambiente de negócios unificado, inclusive com a harmonização do Direito Societário e Tributário.

O principal momento a ser considerado, todavia, é a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), em 1973, que passou a editar as normas contábeis denominadas *International Accounting Standards* (IAS), mas ainda sem grande êxito na aceitação dos países, resistentes na substituição de suas práticas internas.⁸² Em um segundo momento, até 2000, o IASC aumentou a sua influência, passando a abranger mais de cento e dez países.⁸³ A propósito, o ano de 1998 em particular é marcado pela conclusão das normas fundamentais do IASC com

⁷⁹ NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparatives International Accounting*. 11th ed. London: FT Prentice Hall, 2010, p. 185.

⁸⁰ MOYA, Soledad; PERRAMON, Jordi; CONSTANS, Anselm. *IFRS Adoption in Europe: The Case of Germany*. Unisersitat Autònoma de Barcelona. Document de treball núm. 05/1. Disponível em: <<https://www.researchgate.net>>. Acesso em: 13 maio 2024.

⁸¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 211.

⁸² CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 91. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

⁸³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 211.

a aprovação do IAS 39 (*Financial Instruments: Recognition and Measurement*) e pela entrada em vigor da IAS 1 (*Presentation of Financial Statements*), de observância obrigatória aos usuários das IAS para fins de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras.⁸⁴

Em 2001, o IASC passou por uma reestruturação e passou a ser denominado de *International Accounting Standards Board* (IASB), que adotou parte das IAS e começou a editar as IFRS.⁸⁵ Prosseguindo, o ano de 2002 é relevante nesse cenário em razão da aprovação do Regulamento nº 1.606/2002, por meio do qual a União Europeia determinou que, a partir de 2005, todas as companhias europeias listadas em bolsas de valores deveriam obrigatoriamente adotar as IFRS para elaboração de suas demonstrações financeiras.⁸⁶ Essa decisão influenciou outras jurisdições a aceitarem as IFRS, sendo que, em 2007, a *Securities and Exchange Commission* (SEC) dos Estados Unidos da América (EUA) admitiu a utilização do padrão IFRS para a elaboração de demonstrações financeiras de pessoas jurídicas estrangeiras e começou a discutir a aplicação de tais normas também para as sociedades norte-americanas.⁸⁷

Feita essa contextualização, é preciso chamar atenção para duas questões pontuais. A primeira, já adiantada acima, consiste no fato de que o padrão IFRS consiste em um *shareholder-oriented accounting model*, cujas normas contábeis são voltadas para a proteção do investidor no mercado de capitais e que, também como visto, distanciam-se dos objetivos do Direito Tributário por realçar a função preditiva da Contabilidade. Por essa razão, o padrão IFRS deveria ter um efeito particularmente acentuado nas demonstrações financeiras de países que adotavam como modelo contábil o *stakeholder-oriented accounting model*,⁸⁸ como Alemanha, Itália, França e Brasil (cujas peculiaridades serão aprofundadas na sequência).

Adicionalmente, tem-se que o padrão IFRS foi editado com o propósito de desenvolver normas contábeis capazes de serem usadas em bases mundiais,⁸⁹ mas não com o objetivo de ser

⁸⁴ HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K.R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. November 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921>. Acesso em: 14 jan. 2024.

⁸⁵ ESSERS, Peter et al. *The influence of IAS/IFRS on the CCTB, Tax accounting, Disclosure and Corporate Law*. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2009, p. 2-6.

⁸⁶ HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K.R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. November 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921>. Acesso em: 14 jan. 2024.

⁸⁷ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 212.

⁸⁸ HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K.R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. November 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921>. Acesso em: 14 jan. 2024.

⁸⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 209-210.

usado como ponto de partida para a tributação da renda. Em verdade, o padrão IFRS privilegia fortemente as demonstrações financeiras consolidadas,⁹⁰ que combinam as demonstrações da controladora e de todas as controladas como se se tratasse de demonstrações de uma só entidade,⁹¹ ao passo que o imposto de renda devido por cada pessoa jurídica, como regra, é apurado a partir dos respectivos balanços individuais.

Nesse ponto, merecem destaque as considerações feitas por Schön.⁹² Não obstante o autor reconhecer que a relação entre o lucro tributável e as normas contábeis internacionais pode oferecer maior transparência sob a perspectiva dos investidores, ele, ao analisar as diferentes abordagens acerca dessa relação, destaca que países europeus, em especial a Alemanha, não consideram o padrão IFRS como base para tributação. Apontamento semelhante é feito por Essers,⁹³ que ressalta o fato de que a União Europeia, quando do debate a respeito da adoção de uma *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB), deixou de considerar o padrão contábil internacional como ponto de partida para uma base de cálculo comum do imposto de renda.

Aliás, no que diz respeito às propostas de tributação no contexto de uma economia globalizada, vale mencionar o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), preocupado com a concorrência fiscal e os possíveis efeitos do que seria uma corrida ao fundo do poço. No âmbito do Pillar 2 desse projeto, tem-se a GloBE (*Global Anti-Base Erosion*), destinada a estabelecer uma tributação mínima global de 15% sobre as rendas auferidas por conglomerados empresariais de grande porte.

As nuances dessa iniciativa são muitas, mas, para o que ora interessa, é importante registrar que o ponto de partida para calcular se a tributação mínima é observada consiste na Contabilidade internacional. Ou seja, tem-se como marco inicial as demonstrações financeiras consolidadas, elaboradas em atenção ao padrão IFRS ou aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (*Generally Accepted Accounting Principal – GAAP*) equivalentes ao IFRS, as quais sofrerão ajustes nos termos determinados pelas GloBE Rules.

⁹⁰ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Demonstrações financeiras de grupos de empresas no padrão IFRS e a tributação em bases universais no Brasil. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 40, p. 302-324, 2018, p. 303.

⁹¹ MEIRA, Thaís de Barros. *Apuração do IRPJ por meio de normas contábeis destinadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas*: algumas incompatibilidades nas combinações de negócios e propostas de soluções. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

⁹² SCHÖN, Wolfgang. *The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?* *Tax Law Review*, v. 58, n. 2, p. 111-148, 2005.

⁹³ ESSERS, Peter et al. *The influence of IAS/IFRS on the CCTB, Tax accounting, Disclosure and Corporate Law*. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2009, p. 31.

Ocorre que, a adoção dessa sistemática, valendo-se do padrão IFRS como ponto de partida, decorre do objetivo de se buscar a simplificação e uniformidade para fins fiscais,⁹⁴ o que não significa que o referido padrão tenha sido reputado como o mecanismo mais adequado para se apurar a renda em seu sentido jurídico. E isso sequer seria possível, na medida em que a proposta do Pillar 2 envolve a tributação calculada sobre uma base mais ampla do que aquelas verificadas em sistemas regulares, para se estar mais próxima de uma renda econômica (*economic rent*),⁹⁵ e não necessariamente de uma renda jurídica.

Ou seja, mesmo sendo utilizado como ponto de partida no Pillar 2, o padrão IFRS não deve ser considerado como um padrão adequado para mensurar a renda em seu sentido jurídico. E essa inadequação leva à conclusão de que inexiste um conceito fundamental de renda que seja aquele oriundo do padrão da Contabilidade, havendo sempre a necessidade de ajustes serem definidos.

Dessa maneira, se o padrão IFRS não foi estruturado com o objetivo de ser utilizado como ponto de partida para a tributação da renda, reforça-se o apontamento acima de que a adoção do padrão IFRS deveria ser realizada com maior cautela nos países que adotavam o modelo contábil o *stakeholder-oriented accounting*, cujas características aproximam o Direito Tributário e a Contabilidade. É por isso que, antes de ser abordado o cenário brasileiro, vale tratar brevemente da introdução do padrão IFRS em países nos quais, assim como no Brasil, o padrão contábil utilizado antes da nova Contabilidade consistia no *stakeholder-oriented accounting model*. São eles a Alemanha, a Itália e a França.

A indicação desses países é pertinente em razão da semelhança com o Brasil no que se refere ao modelo contábil historicamente adotado, o que os coloca em um estágio análogo em relação ao momento de introdução das normas contábeis internacionais. No entanto, como se verá, a forma como o legislador encarou as alterações da Contabilidade foi diferente em cada uma dessas jurisdições, motivo pelo qual a análise desses contextos se mostra relevante para que seja possível realizar uma comparação com a escolha feita pelo legislador brasileiro.

O primeiro país a ser brevemente tratado é a Alemanha.⁹⁶ Assim como no Brasil, a relação de dependência parcial possui uma tradição histórica consolidada no âmbito da tributação das pessoas jurídicas, sendo as demonstrações financeiras utilizadas como base para

⁹⁴ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Dissertation (Doktorwürde) Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2023, p. 157-161.

⁹⁵ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Dissertation (Doktorwürde) Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2023, p. 56.

⁹⁶ As considerações doravante apresentadas se baseiam no resumo histórico realizado por Mario Grandinetti (GRANDINETTI, Mario. *Il Principio di Derivazione Nell'IRES*. Torino: Cedam, 2016, p. 239-244. (Problemi attuali di diritto tributario – collana diretta da Franco Gallo)).

a apuração do imposto de renda. O grau de dependência entre os resultados societário e tributário fez com que se falasse em um princípio da conformidade,⁹⁷ sendo o país inclusive utilizado como exemplo do que de mais próximo se teria da relação de dependência total.⁹⁸ Com efeito, o resultado das demonstrações financeiras assumia relevância em todos os casos em que não existia uma disposição tributária expressa no sentido de impor uma avaliação diversa daquela determinada pela Contabilidade.

Essa proximidade decorria do fato de ser adotado o *stakeholder-oriented accounting model*, de sorte que o Fisco e os demais usuários das normas contábeis, especialmente as instituições financeiras, possuíam em comum o desejo por uma Contabilidade orientada para a proteção do credor, com foco na liquidez da sociedade e no custo histórico como base de valor.⁹⁹

No que se refere à convergência das normas contábeis ao padrão internacional, o legislador alemão fez uma escolha cautelosa, decidindo que as normas contábeis elaboradas conforme o padrão IFRS devem ser utilizadas apenas para a preparação das demonstrações financeiras consolidadas, enquanto os balanços individuais continuam a ser elaborados de acordo com as normas internas.¹⁰⁰ Como visto, o padrão IFRS se diferencia do *stakeholder-oriented accounting model*, de forma que, havendo uma alteração substancial nas características da Contabilidade, não haveria mais razão para a proximidade outrora verificada entre o Direito Tributário e as normas contábeis.

A despeito dessa opção, tem-se que, em virtude do princípio da derivação, a introdução das normas internacionais de Contabilidade nos critérios de elaboração das demonstrações financeiras gerou efeitos “indiretos”. Afinal, a regulamentação alemã sobre a preparação das demonstrações financeiras sofreu modificações destinadas a incorporar princípios referentes à determinação do patrimônio da pessoa jurídica atrelados ao padrão IFRS, com os respectivos efeitos fiscais. Em certas situações, o legislador alemão neutralizou as consequências fiscais, enquanto em outras o efeito indireto gerado pela aplicação das novas regras contábeis afetou também a tributação.

⁹⁷ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 57.

⁹⁸ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 56.

⁹⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 57.

¹⁰⁰ Todavia, é possível que as demonstrações financeiras individuais observem o padrão internacional, desde que com o único propósito de cumprir com a função informacional.

Adicionalmente, cumpre apresentar o cenário italiano, tratado em trabalho específico sobre o assunto.¹⁰¹ Fonseca destaca que, após a aprovação do Regulamento nº 1.606/2002, por meio do qual a União Europeia determinou que as companhias europeias listadas em bolsas de valores deveriam adotar as IFRS para elaboração das demonstrações financeiras, sobreveio na Itália o Decreto Legislativo n. 38, de 28/02/2005, o qual definiu que apenas parte das sociedades italianas deveria se valer do padrão IFRS, as denominadas *IAS adopters*. As demais pessoas jurídicas (*OIC adopters*) não foram alcançadas por essa determinação.

Alguns pontos desse processo merecem especial atenção. De pronto, ao contrário do que recomendado pela União Europeia, e em sentido oposto à própria lógica de elaboração das IFRS, o Decreto Legislativo n. 38 determinou que as *IAS adopters* deveriam aplicar o padrão contábil internacional não apenas para as demonstrações financeiras consolidadas, mas também para a elaboração dos balanços individuais. Para além disso, referido decreto deliberou que a aplicação do padrão IFRS fosse neutralizada para fins fiscais, especialmente em virtude da manutenção do modelo de dependência parcial previsto no art. 83 do *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* (TUIR).

Essa neutralização resultou na necessidade de serem elaborados dois resultados, um societário e outro fiscal, o que representou um aumento dos custos de conformidade para as *IAS adopters*. Nesse contexto é que foi criada a Comissão de Estudos sobre a Tributação das Sociedades, que se manifestou contra a neutralização do padrão contábil vigente, defendendo que o ponto de partida para a determinação do lucro tributário fosse o resultado do exercício.

A defesa do modelo de dependência parcial, no entanto, não negava a existência de incompatibilidades entre os critérios contábeis e fiscais, em especial diante das avaliações probabilísticas da Contabilidade e da aplicação do princípio da prevalência da substância sobre a forma. Por outro lado, a opção pelo retorno ao padrão nacional foi afastada, sobretudo em razão dos investimentos realizados pelos contribuintes para utilização do padrão internacional na elaboração das demonstrações financeiras individuais, tais como investimentos para fins de parametrização dos dados e compliance.

A solução encontrada foi a manutenção da utilização do padrão IFRS para a elaboração das demonstrações financeiras individuais, sem a necessidade de sua completa neutralização para fins tributários. Em adição, o art. 83 do TUIR foi alterado para determinar a prevalência da Contabilidade sobre a legislação tributária sempre que se estivesse diante de critérios

¹⁰¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A indissociável relação entre o direito tributário e a contabilidade: contribuições italianas. In: SCHOUERI, Luís Eduardo et al. (coord.). *Tributação da renda*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022. p. 369-396.

relacionados à *qualificação, classificação e imputação temporal*. A manutenção da dependência parcial em conjunto com a referida previsão materializa o princípio da *derivazione rafforzata*, por meio do qual os critérios de qualificação, classificação e imputação temporal dos fatos patrimoniais determinados nas demonstrações financeiras se sobrepõem ao regime civilístico, o que não impede que eventuais ajustes sejam determinados pelo legislador.

Ainda sobre o contexto italiano, o *Decreto Legislativo n° 139*, de 18/08/2015, determinou a aproximação das regras nacionais ao mesmo conjunto de regras que vinha sendo utilizado pelas *IAS adopters* (companhias abertas), com exceção das microempresas. Como consequência dessa determinação, foi introduzido no Código Civil Italiano o princípio da prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica. Ato contínuo, e para encerrar a contextualização que ora interessa, destaca-se que o princípio da *derivazione rafforzata* foi estendido às *OIC adopters*, o que se deu por meio do *Decreto Legge n° 244* (conhecido como *Decreto Milleproroghe* e convertida na *Legge n° 19*, de 27/02/2017).

Por fim, vale também tratar brevemente sobre a França.¹⁰² A determinação da base de cálculo do imposto de renda das sociedades francesas é descrita no artigo 38 do *Code Général des Impôts*. Assim como na Alemanha e na Itália, verifica-se uma relação de dependência, já que o lucro tributável decorre do lucro líquido do exercício, e sempre que a norma contábil for incompatível com disposições do *Code Général des Impôts*, afasta-se a aplicação do *plan comptable général*.

Quanto às normas contábeis internacionais, ao contrário de outros países europeus, em que a nova Contabilidade ganhou relevância fiscal, como na Itália, o legislador francês utilizou uma abordagem mais branda. Determinou-se um processo de convergência entre o *plan comptable général* e o padrão IFRS, de modo que as normas internacionais fossem introduzidas mediante um “filtro” das regras contábeis nacionais. Ou seja, a escolha foi por uma introdução progressiva das normas contábeis internacionais, prática que não estava prevista, nem proibida, entre as opções inseridas pela União Europeia no Regulamento n° 1.606/2002.

Muito embora a elaboração das demonstrações financeiras de acordo com o padrão internacional não esteja prevista, tem-se que as consequências fiscais são inevitáveis. Afinal, ocorreu a convergência do *plan comptable général* ao padrão IFRS, e a regulamentação do *Code Général des Impôts* por vezes é compatível com as normas internacionais. Ocorre que, a principal característica do contexto francês foi a opção pelo princípio da neutralidade, de modo

¹⁰² Novamente, parte-se das considerações sobre o cenário francês feitas por Mario Grandinetti (GRANDINETTI, Mario. *Il Principio di Derivazione Nell'IRES*. Torino: Cedam, 2016, p. 244-259. (Problemi attuali di diritto tributario – collana diretta da Franco Gallo)).

que eventuais alterações contábeis são neutralizadas por meio da elaboração de “demonstração extracontábil” exigida pela legislação nacional.

A referência aos mencionados países é pertinente, como sinalizado, em virtude da aproximação dessas jurisdições com o Brasil quanto ao padrão contábil historicamente adotado e à relação entre Contabilidade e tributação. Assim, as breves ponderações acima realizadas serão retomadas ao longo da dissertação para fins de comparação com o Brasil, pois, como será adiante demonstrado, as escolhas feitas pelo legislador brasileiro no contexto das novas regras contábeis internacionais se diferenciam em alguns pontos das opções dos países ora retratados, a despeito da semelhança em relação à antiga aplicação do *stakeholder-oriented accounting model*.

Feitos todos esses apontamentos, o momento é de analisar de forma mais detalhada como se deu a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional.

3.1.3 O contexto brasileiro de convergência das normas contábeis ao padrão IFRS

Apresentadas as considerações sobre o surgimento do padrão IFRS e a sua utilização em algumas jurisdições, o presente subtópico tratará do cenário brasileiro. Como já mencionado no capítulo introdutório, a convergência das normas contábeis ao padrão internacional teve início com a edição da Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei nº 6.404/1976. A Exposição de Motivos¹⁰³ que acompanhou o Projeto de Lei nº 121/2007 (nº 3.741/2000, na Câmara dos Deputados) deixou claro o objetivo do legislador de inserir o Brasil no contexto de globalização

¹⁰³ “A Comissão de Valores Mobiliários – CVM elaborou Anteprojeto de Lei de reforma da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1967, que disciplina as sociedades por ações, a partir de trabalho realizado pela Comissão Consultiva sobre Normas Contábeis.

A proposição tem por finalidade modernizar e harmonizar as disposições da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas contábeis internacionais, o que constitui medida inadiável para uma inserção eficiente do Brasil no atual contexto de globalização econômica.

A ideia de se efetuar uma ampla revisão da lei societária surgiu como resultado de seminários promovidos pela CVM e que contaram com a participação de entidades públicas e privadas. Assim, a partir de amplo debate público e governamental, que conferiu alto grau de legitimidade ao processo, foi definida a redação final do Projeto ora encaminhado.

A reformulação proposta deve-se, portanto, à necessidade de se introduzir, na lei em vigor, modificações com o escopo de corrigir impropriedades e erros que remanesceram na lei societária desde a sua edição em 1976, bem como adaptar a lei às mudanças sociais e econômicas decorrentes da evolução dos usos e costumes mercantis, objetivando o fortalecimento do mercado de capitais, mediante a implementação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria reconhecidos internacionalmente. Desta forma, será melhorada a qualidade das informações contábeis e, por conseguinte, a consistência do processo decisório de alocação de recursos, com vistas à promover o desenvolvimento econômico do país.

Diante do exposto, submeto à apreciação de Vossa Excelência a minuta de Projeto de Lei anexa para a operacionalização da proposta de reforma da Lei nº 6.404, de 1976.”

econômica e de fortalecer o mercado de capitais, o que não ocorreu à época da publicação da Lei nº 6.404/1976.

Para tanto, mostrou-se pertinente “harmonizar as disposições da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas contábeis internacionais”. Essa harmonização permitiria a elaboração de demonstrações financeiras de melhor qualidade, o que aperfeiçoaria o processo decisório de alocação de recursos e conseqüentemente promoveria o desenvolvimento econômico brasileiro. Afinal, a adoção de práticas contábeis em linha com uma linguagem mundial poderia desempenhar um passo importante para atrair investimentos estrangeiros.¹⁰⁴

A partir da identificação da intenção declarada do legislador, pode-se observar a ausência de qualquer pretensão de natureza tributária nas origens da Lei nº 11.638/2007.¹⁰⁵ Os debates legislativos que precederam as alterações da lei societária não envolveram a adequação da harmonização das regras contábeis sob uma perspectiva fiscal e a avaliação das eventuais repercussões desse fenômeno sobre a determinação do lucro tributável. Isso tudo a despeito da determinação legal de que o lucro real decorre do lucro líquido do exercício, com as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Essa ausência de uma reflexão inicial quanto aos efeitos tributários da convergência das normas contábeis ao padrão IFRS é relevante ao presente estudo e será retomada mais adiante. Nesse momento, necessário pontuar que, ausentes os debates sobre as repercussões fiscais, o legislador inicialmente optou pela neutralidade dos efeitos tributários das novas práticas contábeis. Foi o que aparentemente se buscou com a introdução, pela Lei nº 11.638/2007, do § 7º ao art. 177 da Lei nº 6.404/1976, segundo o qual “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 ter quaisquer outros efeitos tributários”.

Apesar da confusa redação, é possível afirmar que o legislador pretendeu determinar que as novas práticas contábeis não poderiam servir como base para a apuração do lucro real, devendo ser utilizadas, para esse fim, as regras contábeis anteriores à convergência ao padrão internacional. De modo mais objetivo, seria necessário ajustar o lucro líquido de acordo com as

¹⁰⁴ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 97. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

¹⁰⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 222.

normas contábeis anteriores à Lei nº 11.638/2007, para que, depois disso, fossem efetuados os ajustes previstos em lei para apuração do lucro tributável.¹⁰⁶

A busca pela neutralidade seguiu com a Lei nº 11.941/2009, resultado da conversão em lei da Medida Provisória nº 449/2008, responsável pela criação do Regime Tributário de Transição (RTT). Com o objetivo de neutralizar os efeitos das novas práticas contábeis até a superveniência de normas tributárias específicas, determinou-se que as alterações decorrentes da convergência das normas contábeis ao padrão internacional, que modificassem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, não teriam efeitos para fins de apuração do lucro real, devendo a pessoa jurídica adotar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.¹⁰⁷

Observa-se um campo de aplicação mais restrito da neutralidade prevista pela Lei nº 11.941/2009, em comparação ao art. 177, § 7º, da Lei nº 6.404/1976. Enquanto o referido dispositivo estabelecia uma neutralidade ampla, a Lei nº 11.941/2009 previu que apenas não poderiam surtir efeitos sobre a apuração do lucro tributável as novas regras contábeis que modificassem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas.

O RTT propiciou tempo para que fossem imaginadas e implantadas as adaptações da legislação tributária que se tornaram imprescindíveis diante da nova Contabilidade.¹⁰⁸ Assim, dado o seu caráter temporário, o RTT foi extinto pela Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, cujo objetivo central consistiu justamente na adequação da legislação tributária à legislação societária, regulando os efeitos fiscais das novas regras contábeis, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

São muitas as adaptações incluídas pelo legislador, as quais possibilitariam um estudo com o enfoque específico nos ajustes determinados pela Lei nº 12.973/2014. Não sendo esse o objeto dessa dissertação, contudo, convém citar apenas um exemplo para que se possa constatar que não passaram despercebidas as características da nova Contabilidade que se distanciam dos atributos da tributação da renda.

¹⁰⁶ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 225.

¹⁰⁷ “Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.”

¹⁰⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro Societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (coord.). *Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 261-281, p. 264.

Trata-se do tratamento tributário a ser conferido à avaliação a valor justo (AVJ). Conforme disposto pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no item 6.12 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro), valor justo “é o preço que seria recebido pela venda de ativo ou que seria pago pela transferência de passivo em transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração”. Nesses termos, o valor justo reflete a perspectiva dos participantes do mercado, e não uma mensuração específica da entidade, conforme indica o item 2 do Pronunciamento Técnico CPC 46 (Mensuração do Valor Justo).

Dessa breve definição já se pode observar que a avaliação a valor justo, justamente por consistir em uma mensuração baseada em mercado, não guarda relação com uma característica fundamental da tributação da renda: a definitividade. Isso decorre dos próprios traços do modelo contábil orientado ao mercado (como o é o padrão IFRS), que pode reportar inclusive transações meramente potenciais, tendo em vista a sua função preditiva. E essa ausência de definitividade e certeza quanto ao valor atribuído a determinado negócio jurídico é suficiente para que a renda não seja considerada realizada.

Com efeito, sendo a realização da renda um atributo indispensável para a tributação, a legislação tributária não poderia deixar de ser adaptada diante das normas contábeis que tratam de AVJ.¹⁰⁹ Isso foi feito por meio do art. 13 da Lei nº 12.973/2014,¹¹⁰ de acordo com o qual o ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base em valor justo será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, e desde que o aumento no valor seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. As mesmas

¹⁰⁹ LUZ, Victor Lyra Guimarães. *O ajuste a valor justo no imposto de renda: natureza jurídica e impactos fiscais*. São Paulo: Editora IBDT, 2024, p. 150. (Série Doutrinária Tributária, 56).

¹¹⁰ “Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.”

disposições foram incluídas em relação à perda decorrente de avaliação a valor justo, conforme art. 14 da Lei nº 12.973/2104.¹¹¹

Ainda que a opção por condicionar à não inclusão do ganho decorrente de AVJ no lucro real ao registro em subconta possa ser questionada, pode-se afirmar que o legislador buscou evitar que o imposto sobre a renda alcance ganhos não realizados, apesar do tratamento dado pela Contabilidade. Aliás, essa preocupação do legislador pode ser percebida a partir da constatação feita por Charneski,¹¹² no sentido de que o substantivo “realização” e suas derivações (realizado, realizados) aparecem 44 vezes ao longo da Lei nº 12.973/2104.

De todo modo, a despeito de todas as adaptações constantes da lei, o legislador parece não ter se olvidado da possibilidade de modificações contábeis ocorrerem após a publicação da Lei nº 12.973/2014, pois estabeleceu que eventuais novas modificações ou adoção de métodos e critérios contábeis não surtirão efeitos na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. É o que prevê o art. 58 da Lei nº 12.973/2014,¹¹³ cujo parágrafo único determina que compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Esse dispositivo será analisado com mais vagar adiante, por ser relevante na definição dos critérios que se pretende estabelecer. Por ora, partindo-se da literalidade da previsão legal, é possível concluir que as práticas contábeis posteriores à Lei nº 12.973/2014 e que influenciarem na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL deverão ser neutralizadas até que sobrevenha regulamentação tributária específica.

Apresentado esse histórico, e para que a discussão seja colocada em seus devidos termos, duas constatações merecem especial destaque. A primeira delas é de que o Brasil, ao

¹¹¹ “Art. 14. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real.”

¹¹² CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 79. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

¹¹³ “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.”

contrário da generalidade dos países, optou por utilizar o padrão IFRS como referência também para a elaboração de demonstrações financeiras individuais, e não apenas das demonstrações financeiras consolidadas. Nota-se, nesse ponto, uma diferença relevante em comparação à Alemanha, que assim como o Brasil se utilizava de um *stakeholder-oriented accounting model* antes da introdução da nova Contabilidade. Como visto acima, em razão das características das novas práticas contábeis, em terras germânicas a opção pelo padrão IFRS ocorreu apenas em relação aos balanços individuais.

A propósito dessa questão, ao tratar das novas práticas contábeis determinadas pelo IASB, Freedman¹¹⁴ destaca que, diante das consideráveis diferenças entre os objetivos da Contabilidade e os objetivos do sistema tributário, bem como diante da complexidade das normas contábeis, a sua introdução em diferentes jurisdições deveria demandar uma avaliação da adequação da relação de dependência. Sob esse enfoque, a autora ainda registra que, nos países com uma forte cultura da relação de dependência, haveria uma tendência de limitar a adoção das novas práticas contábeis aos balanços consolidados, permanecendo inalteradas as demonstrações financeiras individuais.

Não foi isso o que ocorreu no Brasil. Não obstante a igualdade entre os lucros e patrimônios líquidos individual e consolidado não ser empregada como regra ao redor do mundo, o Brasil adotou essa correspondência e optou por aplicar às demonstrações financeiras individuais as normas contábeis editadas conforme o padrão internacional.¹¹⁵ Aliás, no Pronunciamento Técnico CPC 43 (Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 41), consta ser “totalmente indesejável, por razões de custos e de informação aos usuários externos, que se tenham dois conjuntos de demonstrações com critérios contábeis distintos e resultados líquidos e patrimônios líquidos diferentes”.

Essa constatação é relevante, tendo em vista que, conforme será visto nesse trabalho, parte das discussões a respeito de divergências entre a Contabilidade e o Direito Tributário envolve situações em que a norma contábil foi delineada considerando a ideia de entidade atrelada às demonstrações financeiras consolidadas. Assim, a aplicação ao balanço individual de normas que possuem essa característica pode repercutir na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

¹¹⁴ FREEDMAN, Judith. Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges. *eJournal of Tax Research*, v. 2, n. 1, p. 71-99, 2004.

¹¹⁵ MARTINS, Eliseu. Aquisição de ação de não controlador é ação em tesouraria? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 48, p. 527-556, 2021, p. 538.

Adicionalmente, a segunda constatação relevante é a de que o legislador, por ocasião da adaptação da legislação tributária às novas práticas contábeis, decidiu manter a dependência parcial. Aliás, na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 627/2013, que deu origem à Lei nº 12.973/2014, indicou-se ser adequado manter a sistemática de ajustes em Livro Fiscal para os ajustes do lucro líquido, pois a adoção de uma Contabilidade Fiscal segregada da Contabilidade Societária (*two books of account*) elevaria o custo para as pessoas jurídicas brasileiras.¹¹⁶ Ou seja, tratou-se de uma decisão ponderada por ocasião da adaptação da legislação tributária.

Conquanto o histórico brasileiro seja marcado por essa relação de dependência parcial, a sua manutenção após a convergência das normas contábeis ao padrão internacional deve ser tratada com cautela. Isso porque, como indicado em mais de uma oportunidade no presente capítulo, o padrão IFRS é a representação de um *shareholder-oriented accounting model*. Por essa razão, a sua introdução no cenário brasileiro rompeu a compatibilidade circunstancial entre Contabilidade e tributação outrora verificada, que decorria do fato de o modelo contábil no País consistir no *stakeholder-oriented accounting model*.

Diante dessa escolha do legislador, a presente dissertação, valendo-se das contribuições italianas, irá se referir à dependência reforçada (*derivazione rafforzata*). Muito embora não se verifique no Brasil uma regra que determine a prevalência da Contabilidade sobre a legislação tributária em determinadas situações, tal como o art. 83 do TUIR, fato é que o legislador brasileiro manteve o lucro contábil como ponto de partida para a apuração do lucro tributável, mesmo após a introdução do padrão IFRS. Com efeito, houve um reforço da relação de dependência parcial entre o Direito Tributário e a Contabilidade.

Do exposto, tem-se que: (i) a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS teve início com a Lei nº 11.638/2007, cujo objetivo era fortalecer o mercado de capitais brasileiro, sem qualquer pretensão tributária; (ii) após o período de neutralidade, a adequação da legislação tributária à legislação societária se deu com a Lei nº 12.973/2014; (iii) nesse cenário, determinou-se que as normas regras contábeis devem também ser utilizadas para as demonstrações financeiras individuais, repercutindo na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, o que está atrelado à opção do legislador de manter a

¹¹⁶ “15.2. O art. 8º, também em razão dos avanços tecnológicos e objetivando melhor controle, mediante o aperfeiçoamento da forma de escriturar e de disponibilizar o livro de apuração do lucro real fiscal, obriga os contribuintes a escriturar o livro eletrônico de escrituração e apuração da pessoa jurídica pelo lucro real. A manutenção da sistemática de ajustes em Livro Fiscal para os ajustes do lucro líquido decorrentes do RTT 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.”

relação de dependência parcial, mesmo após as significativas alterações na perspectiva contábil sobre a mensuração dos fatos patrimoniais.

É inevitável, portanto, discutir a relação entre Contabilidade e Direito Tributário no contexto da tributação da renda. É possível verificar trabalhos que tiveram por enfoque demonstrar a necessidade de que, para fins de definição da materialidade tributável, o conceito de renda não deve se pautar exclusivamente nos contornos conferidos pela Contabilidade, devendo se aproximar de uma acepção jurídica, que pressupõe a verificação da capacidade contributiva manifestada sob a forma de acréscimo patrimonial e de uma mandatória aquisição de disponibilidade sobre a renda auferida.

Muito embora o acréscimo patrimonial e a disponibilidade sejam, de fato, pressupostos para a tributação da renda, propõe-se nesse trabalho uma interpretação diversa da relação entre as normas contábeis e a determinação da base de cálculo do imposto de renda. Afinal, conquanto a adequação da utilização do padrão IFRS para a elaboração das demonstrações financeiras individuais e para apuração do IRPJ tenha sido objeto de discussão, o legislador brasileiro optou pela dependência reforçada. Sendo assim, pretende-se tratar da possível utilização das regras contábeis no âmbito jurídico considerando todo esse contexto, conforme será abordado a seguir.

3.2 A conversão da Contabilidade em Direito

3.2.1 A conversão da Contabilidade em Direito em dois níveis

Nos subtópicos anteriores, abordou-se a alteração da relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, decorrente das modificações substanciais promovidas nas normas contábeis em virtude da sua convergência ao padrão IFRS. Enquanto no período anterior à Lei nº 11.638/2007 era possível observar uma compatibilidade circunstancial entre as ciências, esse cenário se alterou a partir da edição da referida lei. Como consequência disso, é importante que a relação entre a ciência contábil e o mundo jurídico seja realizada em atenção ao cenário atual, considerando, sobretudo, a manutenção da opção legislativa por se basear na Contabilidade para apuração do patrimônio da pessoa jurídica (Direito Societário) e para determinação do imposto de renda por ela devido (Direito Tributário).

O presente subtópico tem por objetivo tratar dessa questão, que se faz relevante para a correta compreensão do problema investigado nesta dissertação. Já adiantando parcialmente as conclusões, pretende-se que a análise das repercussões tributárias decorrentes da alteração da

relação entre Contabilidade e Direito Tributário parta da premissa de que as normas contábeis não devem ser tratadas como absolutamente externas ao sistema jurídico, o que não significa, contudo, que a utilização da Contabilidade no âmbito jurídico pode ser feita sem qualquer ponderação e/ou filtro, o que se objetiva realizar mediante os critérios a serem estabelecidos no presente trabalho.

Feita essa breve introdução, para os fins deste subtópico é preciso inicialmente chamar atenção ao conteúdo do art. 116 do CTN,¹¹⁷ que trata das hipóteses em que se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos. Em um primeiro momento, o legislador trata da situação de fato, na qual se considera ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Na sequência, tratou-se da situação jurídica, na qual o fato gerador será considerado ocorrido desde o momento em que definitivamente constituída tal situação.

Pela leitura do dispositivo, constata-se que o fato jurídico tributário pode ser uma “situação jurídica”, contemplada por outro ramo do Direito, referenciada pelo legislador tributário na definição da hipótese de incidência.¹¹⁸ Porém, a celebração de um dado negócio jurídico nem sempre será imprescindível para a ocorrência do fato gerador, uma vez que a tributação poderá ocorrer sobre determinados fatos. Dito de outro modo, a hipótese tributária poderá não estar atrelada ao negócio jurídico, mas sim aos seus efeitos.

Sob essa perspectiva, Derzi¹¹⁹ divide os fatos geradores em *fato gerador-situação fática* e *fato gerador situação-jurídica*. Na primeira hipótese, o fato gerador decorre da “execução ou situação de fato de obrigações oriundas de outros fatos jurídicos (civis ou mercantis) múltiplos e numerosos, em que a relevância tributária não está posta no ato ou no negócio mercantil originário, mas na execução ou efeitos concretos dele resultantes”. Já no segundo caso, o legislador se reporta ao ato ou negócio jurídico propriamente dito.

¹¹⁷ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva Jur, 2012, p. 406.

¹¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 12 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1094-1096.

É na primeira situação que se encontra a tributação da renda. O imposto de renda não está associado a um negócio jurídico em si mesmo considerado, mas sim ao resultado (i.e., aos efeitos) de atos e negócios jurídicos geradores de acréscimo patrimonial. Significa dizer, conforme destacado por Fonseca, que o fato gerador do imposto de renda resta caracterizado “quando todo o conjunto de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte levar à constatação da ocorrência de um acréscimo patrimonial, consideradas as técnicas de mensuração do patrimônio aplicáveis ao regime de apuração do imposto de renda”.¹²⁰

O autor destaca, contudo, que não se deve ignorar que a existência de um ato ou negócio jurídico é sempre condição imprescindível para a ocorrência do fato gerador, sendo que a diferença entre os incisos do art. 116 reside apenas na vinculação entre um negócio jurídico e o fato gerador. Dessa maneira, todos os atos e negócios jurídicos que gerarem mutação patrimonial devem ser considerados para fins de apuração do imposto de renda, o que torna equivocada a ideia de que os negócios jurídicos podem ser requalificados para se amoldarem a outras operações.¹²¹

Feita essas colocações iniciais, uma vez constatado que imposto de renda incide sobre uma situação de fato, é preciso que essa situação seja mensurada, de modo a apurar o acréscimo patrimonial eventualmente presente e que seja revelador de capacidade contributiva. Em outras palavras, na medida em que inexistente um conceito ontológico de renda, e sendo certa a necessidade de se verificar um acréscimo patrimonial para fins de tributação, a preocupação se concentra na mensuração dos acréscimos decorrentes de transações econômicas ocorridas na realidade (situações de fato). A mensuração do acréscimo patrimonial e da capacidade contributiva, então, poderá ser, em alguma dimensão, mediada pela Contabilidade, enquanto ciência que se ocupa da mensuração dos fatos patrimoniais e que possui uma visão orientada para o dado econômico.

O uso da Contabilidade como parâmetro para mensuração do acréscimo patrimonial e da capacidade contributiva não exclui a necessidade de que, no caso concreto, verifique-se se tais atributos essenciais da renda estão de fato presentes. É dizer, ainda que a Contabilidade seja, a princípio, uma medida de mensuração dos fatos patrimoniais que importam ao Direito Tributário, a incidência do imposto de renda depende da presença desses requisitos. Esse ponto será abordado com maior profundidade no Capítulo 6, no qual se buscará definir as situações

¹²⁰ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 251.

¹²¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 252.

em que a utilização da Contabilidade deve ser empregada (ou afastada) com ponderação. De todo modo, para o presente momento, considera-se a probabilidade de uso da Contabilidade para mensuração dos fatos econômicos.

Não se desconhece que considerações exclusivamente econômicas, políticas ou de quaisquer outros ramos que se não se confundem com o jurídico, não devem ser consideradas de forma isolada para fins de tomada de decisão a respeito da tributação. Não obstante, o que se pretende demonstrar é que, especificamente em relação à mensuração do patrimônio da pessoa jurídica e à apuração do imposto de renda por ela devido, em alguma medida houve a aceitação da interferência externa da Contabilidade (sem prejuízo de que essa aceitação seja submetida a um filtro, conforme já sinalizado). Com isso, o que até então se entendia por um elemento externo passa a fazer parte do sistema jurídico, motivo pelo qual, para os fins do presente trabalho, considera-se a relação entre Contabilidade e Direito como intrassistêmica.

Para que a questão fique mais clara, necessário considerar as lições de Luhmann, para quem o sistema jurídico é operacionalmente fechado, porém, cognitivamente aberto. A concepção de um sistema operacionalmente fechado está atrelada ao conceito de *autopoiese*, criado por Francisco Varela e Humberto Maturana no âmbito das ciências biológicas e decorrente do grego *autós* (em si mesmo) e *poiesis* (criação). Luhmann transpôs tal conceito às ciências sociais, com a ideia de que o sistema atua apenas na medida em que se fecha, produzindo a partir dele mesmo as operações próprias.¹²² Dentro da concepção de *autopoiese* (autorreferência, autonomia ou autodeterminidade),¹²³ o sistema jurídico se fecha com seu código direito/não direito (lícito/ilícito), sendo esse fechamento a condição para a interação entre o ambiente e o sistema, que opera com a inclusão ou exclusão de elementos.¹²⁴

O fechamento do sistema não impede, contudo, o seu caráter aberto aos valores, ao conhecimento e à evolução dos conceitos que o embasam. Significa dizer que a referência cognitiva do sistema jurídico está aberta ao ambiente, o que possibilita o aperfeiçoamento da ordem e viabiliza mudanças, movimentos necessários diante da evolução do Direito.¹²⁵ As

¹²² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 19.

¹²³ NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã*: uma relação difícil. 1 ed. no Brasil. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 80.

¹²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 19-20.

¹²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 31.

informações do ambiente são selecionadas pelo sistema por meio de um filtro,¹²⁶ e passam a dele fazer parte a partir dessa abertura cognitiva e de sentido. Para Luhmann, a abertura ao real, sob a ótica cognitiva, é condição do fechamento e da viabilidade do sistema.¹²⁷

Partindo dessa compreensão, é possível afirmar que o sistema jurídico, a despeito de operacionalmente fechado, é cognitivamente aberto ao sistema contábil. E no que concerne à escrituração da sociedade e consequente apuração do seu lucro líquido, ponto de partida para a determinação do lucro real, entende-se ter ocorrido o acoplamento das normas contábeis ao sistema jurídico. Por meio de seu próprio filtro, o sistema selecionou os critérios contábeis que lhes interessam e os converteu em dados próprios, o que fez com que determinadas informações contábeis deixassem de ser elementos estanhos ao ambiente interno do próprio sistema jurídico.

Aliás, nesse ponto é relevante mencionar o RE nº 582.525/SP¹²⁸ (Tema 75 da Repercussão Geral), ocasião em que o STF decidiu ser constitucional a proibição de dedução do valor da CSLL do montante apurado como lucro real. Reconhecendo a inexistência de um conceito ontológico para renda, o Min. Rel. Joaquim Barbosa apontou que tal conceito pode ser estipulado a partir de uma série de “influxos provenientes do sistema jurídico”, tais como a “proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém acoplamentos, como o sistema econômico e o contábil.”

Nesse sentido, é possível notar a conversão das normas contábeis em Direito, o que se deu em dois níveis. Em um primeiro momento, tem-se a conversão da Contabilidade em Direito no nível do Direito Societário, notadamente em razão do que dispõe o art. 177 da Lei nº 6.404/1976, já sinalizado, segundo o qual a escrituração da pessoa jurídica será elaborada em obediência aos “princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo”. Ou seja, o legislador, enquanto primeiro filtro do sistema,¹²⁹ introjetou para o sistema jurídico as normas contábeis que importam para o relato dos fatos patrimoniais das pessoas jurídicas.

¹²⁶ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 49. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

¹²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 27.

¹²⁸ STF, Tribunal Pleno, RE 582.525/SP, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em: 09/05/2013, publicado em: DJe 07/02/2014.

¹²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 577.

Em complemento, as normas contábeis foram convertidas em Direito também no nível do Direito Tributário. Isso se deu pela longa decisão de apurar o lucro real a partir do lucro líquido do exercício, com as adições e exclusões expressamente previstas em lei, o que foi mantido pelo legislador mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS. Também nesse aspecto o sistema jurídico se abriu cognitivamente ao ambiente para inserir em sua estrutura elementos inicialmente externos a ele.

Esses dois níveis de conversão fazem com que seja possível visualizar duas finalidades distintas para a utilização das regras contábeis. A primeira delas é a finalidade societária, a qual, considerando sobretudo as características do padrão internacional, está orientada ao mercado. Como visto, o padrão IFRS pode ser qualificado como um *shareholder-oriented accounting model*, cujo objetivo está vinculado à retratação do patrimônio das pessoas jurídicas aos seus investidores em mercados financeiros organizados.

A segunda finalidade para utilização das normas contábeis é a tributária, que, por sua vez, está orientada ao princípio da capacidade contributiva. Mais precisamente, as normas contábeis juridicizadas no Direito Societário retratariam, pelo menos em princípio, uma maior proximidade entre a base de cálculo do imposto de renda (que depende da manifestação de capacidade contributiva) e a qualificação dos fatos patrimoniais. Afinal, como visto acima, a Contabilidade se ocupa da mensuração do patrimônio da pessoa jurídica mediante apreciação da realidade econômica, de modo que o Direito Tributário se vale da mediação das práticas contábeis para atingir acréscimos patrimoniais representativos de capacidade contributiva.

Essa proposta de conversão da Contabilidade em Direito em dois níveis busca afastar uma dicotomia geralmente verificada no que se refere à descrição da relação entre as normas contábeis e o Direito. De maneira mais específica, a partir da Lei nº 11.638/2007, nota-se uma simplificação da discussão baseada em duas correntes distintas: (i) de um lado, entende-se que, sendo contábeis as mudanças ocorridas a partir da referida lei, não seria possível afirmar que as alterações ocorreram no âmbito do Direito, havendo verdadeira ausência de juridicidade nas novas normas contábeis; (ii) por outro lado, sustenta-se que as mudanças contábeis são também alterações jurídicas, razão pela qual os efeitos tributários da nova Contabilidade seriam imediatos.

Prova dessa simplificação metodológica é a escolha do legislador, quando da edição da Lei nº 11.638/2007, de inserir o § 7º ao art. 177 da Lei nº 6.404/1976, determinando que as novas práticas contábeis não poderiam servir como base para que fossem realizados os ajustes previstos na legislação tributária. Não fosse essa determinação, haveria um efeito direto das

normas contábeis na determinação do lucro real, tendo em vista a aplicação conjunta do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 177 da Lei nº 6.404/1976.

Ambas as correntes, no entanto, mostram-se equivocadas. No que se refere à primeira, trata-se de um erro normativo atribuir uma espécie de antijuridicidade pura e simples às normas contábeis, haja vista as referências à Contabilidade feitas pelo legislador brasileiro em mais de uma oportunidade. Para além disso, afirmar que os efeitos tributários das regras contábeis seriam imediatos igualmente não está correto, pois esse raciocínio pressupõe que existiria uma relação direta entre a Contabilidade e o Direito, o que é afastado desde logo ao se considerar as diferenças entre as ciências.

Diante desse panorama, a ideia de conversão a Contabilidade em Direito em dois níveis vem como uma proposta intermediária para a inserção das normas contábeis no sistema jurídico. Com isso, não se pretende afirmar que se estaria diante de um Direito Contábil, dotado de autonomia didática¹³⁰ suficiente para ser considerado de forma apartada ao Direito Societário ou ao Direito Tributário. Em verdade, entende-se que as normas contábeis foram inseridas em tais ramos, em especial no Direito Societário, observando-se as respectivas finalidades.

Sobre o entendimento de que existiria um Direito Contábil, menciona-se as lições de Takata.¹³¹ Para o autor, seria possível concluir pela existência de um Direito Contábil em razão da juridicização de princípios contábeis e de normas contábeis. Essa juridicização se verificaria pois, no Brasil, tem-se um corpo de “normas jurídicas contábeis” que não se limita ao plano infralegal, isto é, em normas editadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). São as “normas legais de contabilidade” veiculadas na Lei nº 6.404/1976, que tratam do exercício social e das demonstrações financeiras (arts. 175 a 188 e arts. 247 a 250), e ainda dos lucros, reservas e dividendos (arts. 189 a 205).

¹³⁰ Utiliza-se o termo “autonomia didática” em atenção aos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, para quem: “Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independentemente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.

“Autonomia didática” pode ter até uma única regra jurídica, se e enquanto são investigados os efeitos jurídicos decorrentes de sua incidência, para encontrar o fundamento lógico que revelará estar a regra jurídica ligada a este ou aquele grupo de regras jurídicas.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 34)

¹³¹ TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 287-288.

Bifano¹³² igualmente defende a utilização do termo. Nesse aspecto, o Direito Contábil seria formado por regras gerais de Contabilidade (escrituração e demonstrações financeiras tratadas pela legislação societária e pela legislação cível) e de regras especiais de Contabilidade (contabilidade bancária, contabilidade tributária, contabilidade de entidades reguladas como companhias abertas, seguradoras e previdência privada, contabilidade pública, entre outras). Em complemento, também estaria incorporado ao Direito Contábil o conjunto de regras emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão responsável pela edição de pronunciamentos e orientações contábeis e de auditoria compatíveis com as novas práticas internacionais. A autora ainda registra que o Direito Contábil não se encontraria consolidado, “devendo ser buscado nas normas extravagantes que incorporam matéria contábil, como é o caso das leis que versam sobre matéria societária, bancária e outras mais”.

É em virtude desse último ponto que o presente trabalho não irá se referir ao Direito Contábil. A partir do momento em que as normas contábeis introduzidas no sistema jurídico (e sobre isso não se discorda) precisam ser buscadas em determinada legislação, como a societária, não se compreende ser possível sustentar a autonomia didática do Direito Contábil. Não se nega, com isso, a juridicização de parte das normas contábeis, conforme demonstrado ao longo do presente capítulo. O que não significa, contudo, que se estaria diante de um ramo autônomo do Direito, o que é reforçado pelo fato de que existem regras contábeis que em nada se relacionam com o ambiente jurídico.

As considerações de Koury¹³³ sobre essa questão são interessantes. O autor destaca a relevância de se diferenciar (i) Ciência Contábil; (ii) contabilidade gerencial; e (iii) Direito Contábil (ou contabilidade societária, termo considerado mais adequado no presente estudo). A Ciência Contábil são os textos normativos contábeis e uma linguagem de segundo nível que trata sobre eles. A contabilidade gerencial, por seu turno, é utilizada para a tomada de decisões internas no âmbito das sociedades, encontrando-se integralmente fora do Direito. Por fim, a contabilidade societária, que faz parte do Direito positivo, consiste em práticas de elaboração das demonstrações financeiras que “são obtidas em conformidade com normas jurídicas, reconstruídas a partir de texto de Direito positivo” e “operam efeitos jurídicos relevantes, especialmente em matéria de Direito Societário”.

¹³² BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 116-137, p. 120-121.

¹³³ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Forma e substância no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Editora IBDT, 2021, p. 41.

Dentro da contabilidade societária se encontram os Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovados por entidades reguladoras como a CVM e o CFC, conforme atribuições conferidas pelo art. 177, § 3º, da Lei nº 6.404/1976,¹³⁴ e pelo art. 6º, f, do Decreto-Lei nº 9.295/1946,¹³⁵ respectivamente. Também nesse campo estão as normas especiais para setores diferenciados, tais como o setor bancário e o setor securitário.

Assim, conjugando as colocações de Koury com os apontamentos acima realizados, conclui-se que apenas a “contabilidade societária” foi convertida em Direito, não sendo o mais apropriado, sob essa perspectiva, considerar a existência de um Direito Contábil autônomo, diante da existência de normas contábeis de conteúdo gerencial que absolutamente não se associam ao campo jurídico, e tendo em vista que as regras contábeis consideradas juridicizadas devem em buscas na legislação societária.

Em razão do exposto, é possível afirmar que as normas contábeis que importam à apuração do patrimônio da sociedade e conseqüentemente à determinação da base de cálculo do imposto de renda foram inseridas no sistema jurídico, diante da sua abertura cognitiva e em virtude da opção do legislador de determinar que a escrituração da pessoa jurídica seja feita em observância à Contabilidade, bem como em virtude escolha pela dependência reforçada. Com isso, observa-se a conversão da Contabilidade em Direito em dois níveis: no Direito Societário, cuja finalidade está voltada ao mercado de capitais; e no Direito Tributário, cuja finalidade está voltada ao princípio da capacidade contributiva, considerando que as normas contábeis servem, a princípio, para intermediar a apuração de fatos econômicos reveladores de acréscimo patrimonial, eis que o imposto de renda busca alcançar situações de fato. É preciso ter em mente, de toda forma, que essa conversão diz respeito apenas ao que se pode denominar de “contabilidade societária”, não abrangendo regras contábeis meramente gerenciais, as quais permanecem como elementos externos ao sistema jurídico.

A demonstração de como o presente trabalho enxerga a relação entre Contabilidade e Direito auxilia na compreensão do problema investigado com maior clareza. A premissa de que houve, em alguma medida, a conversão da Contabilidade em Direito faz com que a análise das

¹³⁴ “Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. [...]”

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.”

¹³⁵ “Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade: [...]”

f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.”

repercussões tributárias das mudanças ocorridas na Contabilidade seja realizada de uma forma específica, especialmente pelo fato de que a conversão da Contabilidade em Direito Societário torna possível a constatação de qualificações distintas atribuídas pelo Direito Societário e pelo Direito Civil de conceitos que importam à determinação da base de cálculo do imposto de renda. É o que será melhor esclarecido no subtópico seguinte.

3.2.2 A mudança de perspectiva da mensuração dos fatos patrimoniais pela Contabilidade e a repercussão na determinação da base de cálculo do imposto de renda

No subtópico anterior, demonstrou-se as razões pelas quais se entende ser possível defender a conversão da Contabilidade em Direito. Em adição aos apontamentos realizados, e para que não restem dúvidas quanto ao escopo em que se insere o objeto de investigação do trabalho, não se pode desconsiderar que as mudanças ocorridas nas normas contábeis resultaram na alteração da mensuração dos fatos patrimoniais das pessoas jurídicas, o que tende a repercutir sobre a determinação da base de cálculo do imposto de renda. Afinal, conforme assinalado, a tributação da renda alcança situações de fato reveladoras de acréscimos patrimoniais, cuja apuração conta com a mediação realizada pela Contabilidade. Apenas a partir da compreensão dessa mudança de perspectiva é que será possível aferir a relevância da definição de critérios para solução de possíveis conflitos de qualificação no âmbito do Direito Privado.

O primeiro passo nesse cenário é considerar que, com a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007 e a conversão das normas contábeis ao padrão internacional houve uma mudança de direção da legislação societária, que passou a considerar, com maior ênfase, uma visão orientada para o dado econômico para fins de determinação do patrimônio das sociedades e suas oscilações, relativizando o uso de conceitos e formas essencialmente jurídicas. Como apontado por Schoueri, a Contabilidade “abandonou a posição anteriormente ocupada na avaliação civil do fenômeno empresarial”.¹³⁶

Sendo assim, e retomando as ponderações acima, tem-se que: (i) houve a conversão da Contabilidade em Direito Societário, diante da expressa determinação de que as demonstrações financeiras serão elaboradas em obediência aos princípios, métodos e critérios contábeis; (ii) a partir da Lei nº 11.638/2007, a mensuração do patrimônio da pessoa jurídica passou a se aproximar dos aspectos econômicos privilegiados pela Contabilidade (convertida em Direito

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264, p. 255.

Societário), distanciando-se do Direito Civil; (iii) sendo possível sustentar, portanto, que a qualificação dos fatos patrimoniais pode se dar de maneiras distintas por cada um desses ramos do Direito Privado.

Dessa maneira, tendo em vista que a tributação pelo imposto de renda depende da mensuração dos fatos patrimoniais para determinação da base de cálculo, qual qualificação deverá prevalecer na hipótese em que a norma tributária faz remissão a conceitos que são regulados distintamente pelo Direito Civil e pelo Direito Societário, considerando ambos como integrantes do Direito Privado?

Partindo-se da premissa de que diferentes ramos do Direito podem valer-se de um mesmo vocábulo, deve-se presumir, em um primeiro momento, que o sentido é o mesmo, sobretudo considerando a coerência que se almeja no ordenamento jurídico.¹³⁷ No entanto, trata-se de uma presunção relativa, na medida em que o legislador possui competência para utilizar os vocábulos que desejar, atribuindo-lhes o sentido que lhe convém, ressalvadas as limitações de natureza constitucional.¹³⁸ É diante dessa liberdade configurativa do legislador que se verificam as atribuições de diferentes sentidos a termos idênticos.

A esse respeito, chama-se atenção aos apontamentos de Fonseca. Tratando sobre a relação entre Contabilidade e Direito Tributário, especificamente sobre argumentos acerca da predominância para fins tributários do postulado contábil da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, o autor registra que, no tratamento conferido a determinado negócio jurídico, deve-se atribuir absoluta relevância à forma jurídica, por ser uma expressão da manifestação da vontade das partes. Nesses termos, não se pode admitir que a vontade das partes, manifestada por meio de um negócio jurídico, “seja substituído por outro, cujos efeitos não foram desejados, pelo simples fato de que uma determinada visão da contabilidade sobre a realidade econômica aponta em sentido diverso do direito”.¹³⁹

Ainda que se possa concordar com a ideia de que, como regra, as formas jurídicas devem prevalecer, haja vista serem “pressupostos necessários para que o sistema jurídico ganhe em certeza e previsibilidade”, tem-se que o autor deixou de considerar a possibilidade de a situação econômica e a correlata vontade das partes serem qualificadas com base em critérios jurídicos distintos, aparentemente de mesma hierarquia. Fala-se em critérios jurídicos pois, como visto,

¹³⁷ LOBATO, Valter de Souza; BREYNER, Frederico Menezes. O regime jurídico tributário do contrato de trespasse. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 203, p. 133-145, 2012, p. 143.

¹³⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 129-130.

¹³⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 247.

com a conversão da Contabilidade em Direito Societário, referida esfera do Direito Privado poderá qualificar o fato patrimonial diferentemente da qualificação conferida pelo Direito Civil.

De um lado, seria possível argumentar que, dada a configuração do fato gerador do imposto de renda, que busca alcançar situações econômicas representativas dos efeitos de determinado negócio jurídico, os conceitos do Direito Societário estariam mais próximos da dinâmica positivada pelo legislador. Ainda nesse aspecto, também se poderia alegar que o reforço à dependência parcial, mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, caracterizaria uma espécie de regra geral de prevalência do Direito Societário em relação ao Direito Civil.

Por outro lado, conquanto o imposto de renda se preocupe com os efeitos, poder-se-ia defender que a forma eleita pelo contribuinte para celebração do negócio jurídico deveria ser observada com os olhos do Direito Civil, sob pena de que os efeitos do negócio jurídicos sejam interpretados com base em critérios orientados por finalidade diversa daquela pretendida pelas partes. Ou seja, sob esse enfoque, a vontade livremente manifestada pelas partes no contexto de uma transação econômica somente poderia ser captura pela forma oriunda do Direito Civil, sendo irrelevante a mudança de perspectiva da mensuração dos fatos patrimoniais pelas normas contábeis.

Nota-se, portanto, que a mudança de perspectiva da mensuração dos fatos patrimoniais pela Contabilidade leva ao problema investigado na presente dissertação. Diante disso, e como já adiantado, pretende-se definir critérios objetivos para que eventuais conflitos de qualificação decorrentes desse cenário sejam solucionados. Sendo esse o enfoque, o trabalho utilizará de um caso paradigmático para fins de compreensão do problema e para auxiliar na determinação dos critérios a serem empregados para sua solução.

4 CASO PARADIGMÁTICO: A OPERAÇÃO DE ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SEM PERDA DE CONTROLE

No capítulo anterior, foi demarcado o contexto em que se insere o problema objeto de estudo. A partir dessa delimitação, pôde-se observar a relevância do estabelecimento de critérios hermenêuticos objetivos a serem aplicados em uma situação de conflito entre as qualificações atribuídas pelo Direito Civil e aquelas definidas pelo Direito Societário. Sendo assim, como auxílio na determinação de tais critérios, será utilizado como caso paradigmático a operação de alienação de participação societária sem perda de controle e suas repercussões contábil e tributária.

É preciso esclarecer que o estudo não se restringe ao exemplo. O caso escolhido, no entanto, revela particularidades que envolvem a relação entre as normas contábeis e a tributação da renda em um contexto posterior à Lei nº 11.638/2007, além de retratar um problema de qualificação, como será adiante demonstrado em detalhes. Dessa forma, a utilização do caso da alienação de participação societária sem perda de controle servirá para que sejam afastados os critérios insuficientes para a solução do problema enfrentado, bem como para aplicar os critérios objetivos efetivamente viáveis.

O presente capítulo será então dividido em três etapas. Em um primeiro momento, será definida a operação e os contornos a ela atribuídos pela Contabilidade, sobretudo no que diz respeito à contabilização de eventuais ganhos ou perdas dela decorrentes. Na sequência, serão apresentados os posicionamentos a respeito da possibilidade, ou não, de tributação desses possíveis ganhos. Ao final, serão apresentadas as razões pelas quais o exemplo será útil para o desenvolvimento da presente dissertação.

4.1 A operação de alienação de participação societária sem perda de controle

A operação sob exame consiste na alienação, por controladores, de participações societárias por eles detidas em pessoa jurídica controlada, da qual não resulte perda de controle acionário. Para a Contabilidade, a operação é considerada como alienação das próprias ações da sociedade, assumindo aparência de transação entre os sócios. É o que se depreende do Pronunciamento Técnico CPC 36,¹⁴⁰ relativo às demonstrações financeiras consolidadas, que

¹⁴⁰ “Participação de não controladores

22. Uma controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.

indica, em seu item 23, que a operação deveria ser tratada como transação patrimonial, assim consideradas aquelas operações ocorridas entre sócios, sendo comparadas às operações de aquisição de ações próprias para manutenção em tesouraria.

Diante dessa compreensão, o item B96 do Pronunciamento Técnico CPC 36¹⁴¹ estabelece que a diferença entre o valor pelo qual são ajustadas as participações societárias e o valor justo da contrapartida deve ser atribuída aos proprietários da controladora e deve ser reconhecida, pela entidade, diretamente no patrimônio líquido, sem influência sobre o resultado do exercício.

Na hipótese de superveniente perda de controle, o item 25 do Pronunciamento Técnico CPC 36¹⁴² prevê que a controladora deve reconhecer o ganho ou a perda associada à perda do controle atribuído à ex-controladora, como especificado nos itens B98 a B99A.¹⁴³ Nessas

23. Mudanças na participação societária detida por controladores de controladora na controlada que não resultem na perda de controle da controlada pela controladora constituem transações patrimoniais (ou seja, transações com os sócios, tais quais operações de aquisição de suas próprias ações para manutenção em tesouraria).

24. Os itens B94 a B96 estabelecem orientação para a contabilização de participações de não controladores em demonstrações consolidadas.”

¹⁴¹ “B96. Quando a proporção do patrimônio líquido detida por participações de não controladores sofrer modificações, a entidade deve ajustar os valores contábeis das participações de controladoras e de não controladores para refletir as mudanças em suas participações relativas na controlada. A entidade deve reconhecer diretamente no patrimônio líquido qualquer diferença entre o valor pelo qual são ajustadas as participações de não controladores e o valor justo da contrapartida paga ou recebida e deve atribuir essa diferença aos proprietários da controladora.”

¹⁴² “Perda de controle

25. Se a controladora perder o controle da controlada, a controladora deve:

(a) desreconhecer os ativos e passivos da ex-controlada do balanço patrimonial consolidado;

(b) reconhecer o investimento remanescente na ex-controlada, se houver, e, subsequentemente, contabilizar esse investimento e quaisquer montantes a pagar ou a receber da ex-controlada, de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações aplicáveis do CPC. Essa participação mantida deve ser mensurada, conforme descrito nos itens B98(b)(iii) e B99A. O valor remensurado no momento que esse controle é perdido deve ser considerado como o valor justo no reconhecimento inicial de ativo financeiro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração ou, quando apropriado, como custo no reconhecimento inicial de investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, se for o caso;

(c) reconhecer o ganho ou a perda associado à perda do controle atribuível à ex-controladora, como especificado nos itens B98 a B99A.

¹⁴³ “B98. Se perder o controle da controlada, a controladora deve, para fins de demonstrações consolidadas:

(a) baixar:

(i) os ativos (incluindo qualquer ágio) e os passivos da controlada pelo seu valor contábil na data em que o controle for perdido; e

(ii) o valor contábil de quaisquer participações de não controladores na ex-controlada na data em que o controle for perdido (incluindo quaisquer componentes de outros resultados abrangentes atribuídos a elas);

(b) reconhecer:

(i) o valor justo da contrapartida recebida, se houver, proveniente de transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle;

(ii) essa distribuição, se a transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle envolverem a distribuição de ações da controlada aos proprietários em sua condição de proprietários; e

(iii) qualquer investimento retido na ex-controlada, pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido;

(c) reclassificar para o resultado do período ou transferir diretamente para lucros acumulados, se exigido por outros Pronunciamentos Técnico, Interpretações ou Orientações do CPC, os valores reconhecidos em outros resultados abrangentes em relação à controlada, na forma descrita no item B99;

circunstâncias, e conforme determina o item B99, a controladora deve reclassificar o ganho ou a perda do patrimônio líquido para o resultado do período, como ajuste de reclassificação.

Feitas essas ponderações, é preciso considerar que a forma como a Contabilidade trata a operação está precipuamente ligada à ideia do balanço consolidado. A esse respeito, abre-se um parêntese para chamar atenção às considerações de Eliseu Martins¹⁴⁴ no sentido de que, no passado, o conceito de entidade nos balanços consolidados, para fins de mensuração do patrimônio líquido, referia-se ao pertencente à entidade controladora. Ou seja, o patrimônio líquido apresentado não era o do conjunto controlado (controladora e não controladores), mas apenas a parte pertencente à controladora. No entanto, com as alterações feitas pelo IASB no que se refere à ideia de entidade econômica,¹⁴⁵ o patrimônio líquido no balanço consolidado passou a abranger também o patrimônio líquido dos sócios não controladores.

(d) reconhecer qualquer diferença resultante como perda ou ganho no resultado do período atribuíveis à controladora.

B99. Se perder o controle da controlada, a controladora deve contabilizar todos os valores anteriormente reconhecidos em outros resultados abrangentes em relação a essa controlada na mesma base que seria exigida se a controladora tivesse alienado diretamente os respectivos ativos ou passivos. Portanto, se o ganho ou a perda anteriormente reconhecido em outros resultados abrangentes fosse reclassificado para o resultado do período por ocasião da alienação dos respectivos ativos ou passivos, a controladora deve reclassificar o ganho ou a perda do patrimônio líquido para resultado do período (como ajuste de reclassificação) quando perder o controle da controlada. Se a reserva de reavaliação anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes for transferida diretamente para lucros acumulados por ocasião da alienação do ativo, a controladora deve transferir a reserva de reavaliação diretamente para lucros acumulados quando perder o controle da controlada.

B99A. Se a controladora perder o controle de controlada que não contém um negócio, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 15, como resultado de transação envolvendo coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é contabilizado utilizando o método de equivalência patrimonial, a controladora deve contabilizar o ganho ou a perda de acordo com os itens B98 e B99. O ganho ou a perda resultante da operação (incluindo os valores previamente reconhecidos em outros resultados abrangentes que seriam reclassificados para o resultado de acordo com o item B99) deve ser reconhecido no resultado da controladora apenas na extensão das participações dos investidores não relacionados nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A parte restante do ganho deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Além disso, se a controladora mantém investimento na antiga controlada e essa ex-controlada é agora uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é contabilizado utilizando o método de equivalência patrimonial, a controladora deve reconhecer parte do ganho ou da perda resultante da remensuração do valor justo do investimento mantido na ex-controlada no resultado apenas na extensão das participações dos investidores não relacionados na nova coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A parte resultante desse ganho ou perda deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento mantido na ex-controlada. Se a controladora mantém investimento na antiga controlada, que agora é contabilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, a parte do ganho ou da perda resultante de remensuração ao valor justo do investimento mantido na ex-controlada deve ser reconhecida integralmente no resultado da controladora.”

¹⁴⁴ MARTINS, Eliseu. Aquisição de ação de não controlador é ação em tesouraria? *Revista Direito Tributário Anual*, São Paulo, n. 48, p. 527-556, 2021, p. 541-542.

¹⁴⁵ “É importante ver que agora está formalmente definido que uma controladora e suas controladas formam uma entidade, não de natureza jurídica, mas de natureza econômica, para fins contábeis. E está explícito que Entidade não se cinge à pessoa jurídica, a uma entidade legal. Ou seja, tanto são válidas as demonstrações contábeis individuais das pessoas jurídicas da controladora e das controladas, quanto as demonstrações que as tratam como se fossem uma única pessoa jurídica.

Resumindo, a entidade, para fins contábeis, é o que for definido como o conjunto patrimonial cujas demonstrações contábeis melhor transmitam as informações necessárias aos usuários (inclusive os internos a essa entidade). Pode

Fechado o parêntese relativo às importantes colocações de Martins, registra-se que o tratamento atribuído pela Contabilidade ao patrimônio líquido do balanço consolidado é retratado na Interpretação Técnica ICPC 09,¹⁴⁶ cujo item 64 indica que a “participação dos não controladores é parcela integrante do patrimônio líquido da entidade consolidada”, de modo que “transacionar com os sócios não controladores é transacionar com sócios desse mesmo patrimônio líquido”. Justamente por essa razão, como elucidado no item 66 da Interpretação Técnica ICPC 09, é que o Pronunciamento Técnico CPC 36 requer que as mudanças na participação societária da controladora sobre uma controlada que não resultem na perda de controle devem ser contabilizadas como transações de capital (transações entre sócios) nas demonstrações consolidadas.

A Contabilidade não desconhece a realização de transação cuja consequência possível pode ser vir a ser um ganho econômico, compreendido como um resultado positivo. A despeito disso, a forma como é realizado o registro contábil da operação revela a ausência de um ganho sob uma perspectiva estrita e funcional da Contabilidade, na medida em que a alocação da diferença positiva em conta de patrimônio líquido decorre do entendimento contábil de que se

inclusive ser apenas uma parte de uma pessoa jurídica, ou um conjunto de pessoas jurídicas sob controle comum ou uma igreja dentro de uma comunidade religiosa etc.

Mas com uma concepção diferente muito forte: antes, o balanço consolidado era a entidade controladora consolidando as controladas, mas a entidade econômica, e conseqüentemente o patrimônio líquido, era a controladora. Por isso a Participação dos não Controladores era apresentada fora do Patrimônio Líquido. E agora, o balanço consolidado passa a continua a ser a controladora consolidando as controladas, mas a entidade econômica não é, e o patrimônio líquido também não, só o da controladora; passa o patrimônio líquido a abranger a parte dos sócios participantes nas entidades consolidadas.” (MARTINS, Eliseu. Aquisição de ação de não controlador é ação em tesouraria? *Revista Direito Tributário Anual*, São Paulo, n. 48, p. 527-556, 2021, p. 535).

¹⁴⁶ “Variações de porcentagem de participação em controladas

64. Depois de adquirido o controle da entidade, ambas passam a fazer parte do mesmo grupo econômico e essa entidade econômica é obrigada, pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, bem como pelas normas internacionais de contabilidade, a elaborar e apresentar demonstrações consolidadas como se fossem uma única entidade. Deve haver a devida evidenciação da parcela do patrimônio e do resultado pertencente aos que são sócios apenas nas controladas, mas não na controladora (chamados de sócios não controladores), mas por esse mesmo Pronunciamento Técnico CPC 36 e por essas mesmas normas internacionais de contabilidade, o patrimônio líquido deve ser considerado pelo seu todo e o resultado líquido também. A participação dos não controladores é parcela integrante do patrimônio líquido da entidade consolidada, logo, transacionar com os sócios não controladores é transacionar com sócios desse mesmo patrimônio líquido.

65. Como decorrência do item anterior, as negociações subsequentes em que a controladora adquire, dos sócios não controladores desse mesmo patrimônio, novos instrumentos patrimoniais (ações ou cotas, por exemplo) de uma controlada, passam a se caracterizar como sendo transações entre a entidade e seus sócios, a não ser que seja uma alienação de uma investidora que caracterize a perda de controle de sua controlada. Ou seja, trata-se de operações que se assemelham àquele em que a entidade adquire ações ou cotas de seus próprios sócios.

66. Por isso o Pronunciamento Técnico CPC 36 requer, em seus itens 23 e 24, que as mudanças na participação relativa da controladora sobre uma controlada que não resultem na perda de controle devem ser contabilizadas como transações de capital (ou seja, transações com sócios, na qualidade de proprietários) nas demonstrações consolidadas. Em tais circunstâncias, o valor contábil da participação da controladora e o valor contábil da participação dos não controladores devem ser ajustados para refletir as mudanças nas participações relativas das partes na controlada. Qualquer diferença entre o montante pelo qual a participação dos não controladores tiver sido ajustada e o valor justo da quantia recebida ou paga deve ser reconhecido diretamente no patrimônio líquido atribuível aos proprietários da controladora, e não como resultado.”

estaria diante de uma transação entre os sócios, de sorte que, baseando-se no princípio da entidade, a alocação no resultado não representaria o melhor meio de se evidenciar a operação.

Ocorre que, como noticiado no capítulo anterior, o Brasil fez a escolha de aplicar as normas contábeis elaboradoras conforme o padrão IFRS também para o balanço individual de cada pessoa jurídica. E a operação sob exame é um bom exemplo dessa opção, haja vista que, conquanto o Pronunciamento Técnico CPC 36 seja destinado às demonstrações financeiras consolidadas, as orientações para a contabilização da alienação de participação societária sem perda de controle são também aplicadas aos balanços individuais. Nos termos do item 67 da Interpretação Técnica ICPC 09,¹⁴⁷ no caso de alienação, pela controladora, de ações ou outros instrumentos patrimoniais de uma controlada, a diferença entre o valor pelo qual são ajustadas as participações societárias e o valor justo da contrapartida paga ou recebida deve ser alocada diretamente ao patrimônio líquido individual e consolidado (e não ao resultado do exercício).

Sendo o procedimento adotado para as demonstrações financeiras individuais, utilizadas para apuração do IRPJ, a questão passa a repercutir na determinação da renda tributável. De modo mais claro, a dúvida que se coloca se refere à possibilidade de o “ganho” resultante da alienação de participação societária sem perda de controle ser alcançado pelo imposto de renda. Considerando que o lucro real deriva do lucro líquido do exercício (com adições, exclusões e compensações previstas em lei), para a tributação alcançar valores registrados no patrimônio líquido seria necessária uma regra de adição de tais montantes ao cálculo do lucro real, o que demanda a análise da legislação para se verificar a existência de norma tributária nesse sentido.

A resposta encontra na doutrina verdadeira polarização. Para além da dicotomia entre “tributar” e “não tributar” o ganho eventualmente verificado, os fundamentos que amparam cada posição são diversos. Dessa forma, a seguir serão abordados os diferentes posicionamentos a respeito da tributação da diferença positiva eventualmente verificada no âmbito da alienação de participação societária sem perda de controle.

¹⁴⁷ “67. Portanto, se a controlada adquirir mais ações ou outros instrumentos patrimoniais de entidade que já controla, deve considerar a diferença entre o valor de aquisição e o valor patrimonial contábil adquirido em contrapartida do seu patrimônio líquido (individual e consolidado), semelhantemente, por exemplo, à compra de ações próprias (em tesouraria). No caso de alienação, desde que não seja perdido o controle sobre a controlada, a diferença também deve ser alocada diretamente ao patrimônio líquido, e não ao resultado.”

4.2 Os posicionamentos a respeito da tributação de eventual resultado positivo decorrente da alienação de participação societária sem perda de controle

Já de início merece destaque o posicionamento fazendário no sentido da tributação. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB se manifestou sobre o tema nas Soluções de Consulta Cosit nº 198/2019¹⁴⁸ e nº 99.012/2019,¹⁴⁹ nas quais apontou a necessidade de se realizar uma leitura conjunta do art. 6º, § 2º, “b”,¹⁵⁰ e do art. 31,¹⁵¹ ambos do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

De modo mais claro, pontuou-se que, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Especificamente no que diz respeito às adições, o art. 6º, § 2º, “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 determina que serão adicionados ao lucro líquido do exercício os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Sendo assim, na linha do posicionamento da Cosit, essa determinação a que se refere o art. 6º, § 2º, “b”, estaria contida no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, segundo o qual serão classificados como ganhos de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados observados em alienações. Com isso, o resultado da alienação da participação societária sem perda de controle, registrado em conta do patrimônio líquido por definição das normas contábeis, deveria ser adicionado ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

¹⁴⁸ Solução de Consulta Cosit nº 198, de 10 de junho de 2019

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS. CONTABILIZAÇÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. O ganho de capital na alienação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, quando contabilizado no patrimônio líquido, será computado no lucro real mediante adição ao lucro líquido.

¹⁴⁹ Solução de Consulta Cosit nº 99.012, de 16 de julho de 2019

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS. CONTABILIZAÇÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. O ganho de capital na alienação de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, quando contabilizado no patrimônio líquido, será computado no lucro real mediante adição ao lucro líquido.

¹⁵⁰ “Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. [...]

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício: [...]

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.”

¹⁵¹ “Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.”

A tributação do ganho decorrente da venda de participação societária sem perda de controle é também defendida por Malheiro,¹⁵² ainda que por outros fundamentos. O autor parte da premissa de que eventual omissão da Lei nº 12.973/2014 a respeito do efeito tributário de determinada prática contábil não leva necessariamente à conclusão de que a Contabilidade preenche essa lacuna. Significa dizer que, na hipótese de omissão do legislador tributário, dever-se-ia manter a neutralidade, exceto nas hipóteses em que as normas contábeis retratam o fato de maneira coincidente com a sua natureza jurídica.

Sob esse enfoque, Malheiro registra que os ganhos na alienação de participação societária sem perda de controle estão realizados econômica e juridicamente, nos termos do art. 43 do CTN, de sorte que, inexistindo embaraço à sua realização ou à posse do acréscimo patrimonial nele contido, os ganhos devem ser tributados e eventuais perdas deduzidas, ainda que a Lei nº 12.973/2014 não tenha se expressado a esse respeito. O autor inclusive acrescenta não haver diferença relevante, para fins de incidência do imposto, na venda de participações societárias cujos ganhos ou perdas transitam pelo resultado do exercício e as que são lançadas em contrapartida do patrimônio líquido.

Para além desses fatores, o referido autor destaca um aspecto relevante à discussão do tema. É que, como visto acima, a justificativa contábil para o lançamento do resultado na venda de participação societária sem perda de controle estaria relacionada ao modelo para elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, que combinam as demonstrações da controladora e de suas controladas como se fossem uma só entidade, fazendo sentido o lançamento do ganho ou da perda em conta de patrimônio líquido. Apesar disso, essa diretriz é observada também para fins de elaboração dos balanços individuais.

Tendo isso em vista, o autor destaca que a motivação para o registro do ganho ou da perda decorrente da operação em contrapartida do patrimônio líquido não possui qualquer relação objetiva ou indireta com a efetiva realização do acréscimo patrimonial, tampouco com a sua quantificação. Por tais razões, a conclusão do trabalho é no sentido de que os ganhos e as perdas na alienação de participação societária sem perda de controle repercutem na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

¹⁵² MALHEIRO, Rafael M. Ganhos e perdas de capital na alienação de participações societária sem perda de controle. In: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; FERRAZ, Luiz Felipe Centeno (org.). *Impactos tributários decorrentes da adoção do IFRS no Brasil: uma década de debates*. São Paulo: Blucher, 2019. p. 99-112.

Passando-se aos argumentos favoráveis à não tributação, destaca-se o posicionamento de Bifano.¹⁵³ Em artigo específico sobre o tema, a autora destaca que, sendo o ganho de capital auferido por controlador na venda de participação societária sem perda de controle creditado no patrimônio líquido, e inexistindo previsão legal que determine a inclusão do montante no lucro líquido, não deveria haver a tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Ao tratar do posicionamento da RFB, Bifano chama atenção ao fato de o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 ser anterior à edição da Lei nº 12.973/2014 e à convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS. Com efeito, o art. 31 está inserido no capítulo dos resultados não operacionais, como previsto na legislação societária à época em que editado, razão pela qual cuidaria de verbas contempladas no lucro líquido da sociedade e, portanto, de resultados de alienações de ativos. Dessa forma, transações de capital registradas em contas do patrimônio líquido, sem integrarem o lucro líquido, não estariam abarcadas pelo dispositivo.

Para reforçar seu posicionamento, Bifano ressalta que, na venda de ações entesouradas, a receita também era contabilizada em patrimônio líquido, sendo que eventual ganho não era tributado. Assim, tendo em vista que a alienação de participação sem perda de controle é equiparada, pela Contabilidade, a uma operação de aquisição das próprias ações, dever-se-ia aplicar o mesmo entendimento, sobretudo diante da ausência de norma específica sobre o tema, afastando-se a tributação.

Mais precisamente, a autora faz referência ao art. 38, IV, do Decreto-Lei nº 1.598/1977,¹⁵⁴ de acordo com o qual não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de lucro de venda de ações em tesouraria. Ainda, conforme o § 1º desse mesmo dispositivo,¹⁵⁵ o prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

Para a autora, tratar-se-ia de uma “não incidência didática”, eis que a venda de ações em tesouraria, para além de ser uma negociação entre os sócios, não tem seus resultados contabilizados na sociedade, já que diz respeito a potencial ganho dos sócios. Ou seja, não se

¹⁵³ BIFANO, Elidie Palma. Ganho de capital na alienação de participação societária sem perda de controle. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 17., 2020, São Paulo. *Texto e contexto no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 369-375.

¹⁵⁴ “Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: [...]”

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.”

¹⁵⁵ “§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.”

trataria de situação inserida na hipótese de incidência tributária, porém o legislador, ainda assim, optou por expressamente declarar que o tributo não incide naquela circunstância.

O art. 38, IV e § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, então, confirmaria a impossibilidade de se tributar as importâncias decorrentes de transação de capital (assim considerada, pela Contabilidade, a venda de participações societárias sem perda de controle). Tratando-se de fenômeno contábil equivalente ao entesouramento de ações, dever-se-ia aplicar a “não incidência didática” constante do dispositivo, o que resultaria na não tributação de eventual resultado positivo pelo IRPJ e pela CSLL.

Por fim, Bifano registra que, nos termos do art. 109 do CTN, o instituto de Direito Privado deve ser observado pela legislação tributária, sendo autorizado ao legislador atribuir o respectivo efeito fiscal. No entanto, inexistindo regulamentação específica na lei tributária, seria imperioso adotar o tratamento determinado pelo Direito Privado.

Prosseguindo com a análise dos posicionamentos, vale destacar, também no sentido da não tributação no âmbito da alienação de participação societária sem perda de controle, as ponderações de Quiroga e Pará.¹⁵⁶ Para os autores, a impossibilidade de se aplicar ao caso paradigmático o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 decorreria do fato de que o alcance do dispositivo estaria restrito às situações em que, sob a perspectiva contábil, há o reconhecimento de um resultado, o que não se verifica na operação examinada. Nesses termos, seria necessário considerar que, diante da caracterização do Direito Tributário como “direito de sobreposição”, “os institutos e termos empregados pelas normas tributárias devem ser interpretados em harmonia com as definições e escopos fixados pela contabilidade e pela legislação comercial”.

Os autores igualmente indicam que determinadas previsões de adições na legislação em vigor seriam inaplicáveis à operação, por versarem sobre situações diversas. São elas: (i) o art. 39, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017,¹⁵⁷ que, ao tratar dos acréscimos à base de cálculo no âmbito do pagamento por estimativa, faz menção à necessidade de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no mês em que auferidos, dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na receita bruta,

¹⁵⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga; DINIZ, Rodrigo de M. Pará. Alienação de investimentos sem perda de controle: visão contábil e impactos tributários. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fábio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019. p. 327-339.

¹⁵⁷ “Art. 39. Serão acrescidos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na receita bruta definida no art. 26, inclusive:

I - os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;”

inclusive os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias; e (ii) o art. 215, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017,¹⁵⁸ que, ao tratar do lucro presumido, determina que o ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no art. 200, § 1º, da referida Instrução Normativa.

Os mesmos autores ainda apontam que a não tributação seria reforçada pelo art. 61 da Lei nº 12.973/2014,¹⁵⁹ de acordo com o qual a falta de registro na escrituração comercial de receitas e despesas relativas aos resultados não realizados a que se referem o art. 248, I, e art. 250, II, da Lei nº 6.404/1976, não elide a tributação de acordo com a legislação de regência. É que, ao determinar a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de resultados específicos, ainda que não reconhecidos contabilmente em conta de resultado, o legislador, mesmo que de forma omissiva, teria reforçado a interpretação de que os demais resultados que estejam sujeitos ao mesmo tratamento contábil (reconhecimento em conta de patrimônio líquido) não devem ser adicionados às bases de cálculo dos tributos.

Por fim, apresentam importante ponderação: os ganhos eventualmente apurados na alienação de participação societária sem perda de controle não estariam sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL apenas enquanto o cenário de perda de controle não se verificar. Isso porque, conforme visto acima, o item B99 do Pronunciamento Técnico CPC 36 determina que, na hipótese de subsequente perda de controle, os ganhos anteriormente reconhecidos diretamente em conta de patrimônio líquido devem ser reclassificados para o resultado do período a título de ajuste de reclassificação.

Feita a apresentação dos principais pontos de vista a respeito da tributação da operação de alienação de participações societárias sem perda de controle, é preciso registrar que o objetivo do presente estudo não é criticar ou validar tais posicionamentos. A indicação dos argumentos elaborados pelos autores acima citados é relevante para que se note a relevância do

¹⁵⁸ “Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. [...]”

§ 4º Conforme disposto no art. 26, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, incluem-se na respectiva receita bruta a que se referem o caput e o § 1º deste artigo.”

¹⁵⁹ “Art. 61. A falta de registro na escrituração comercial das receitas e despesas relativas aos resultados não realizados a que se referem o inciso I do caput do art. 248 e o inciso III do caput do art. 250 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não elide a tributação de acordo com a legislação de regência.”

debate e sobretudo para se observar que o problema envolve a relação entre as normas contábeis, convertidas em Direito Societário, e a tributação da renda.

Sob essa perspectiva, foi apontado que o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 se faz presente na controvérsia, sendo justamente a aplicação desse dispositivo que envolve o objeto de exame da presente dissertação, tornando o caso pertinente ao estudo. É o que será tratado a seguir.

4.3 A relação do caso paradigmático com o objeto da dissertação

A despeito de todos os válidos argumentos a respeito do tema, tem-se que a Lei nº 12.973/2014, responsável por adaptar a legislação tributária após a convergência das normas contábeis ao padrão internacional, não tratou de forma específica sobre a alienação de participação societária sem perda de controle. Disso decorre que, para que o problema seja resolvido de maneira correta, o caminho mais adequado seria a edição de uma regra que determine o tratamento tributário a ser conferido à operação.

Afinal, no contexto de manutenção da dependência parcial entre lucro líquido e lucro real, cabe ao legislador determinar quando o registro contábil levará a consequências tributárias incompatíveis com o conceito jurídico de renda. Somente assim, ter-se-á segurança jurídica suficiente para que se possa afirmar pela tributação (ou não) dos efeitos positivos da alienação de participação societária sem perda de controle.¹⁶⁰

Ocorre que, até o momento da elaboração do presente trabalho, o legislador não atuou nesse sentido. Sendo assim, mesmo não sendo a saída mais adequada sob a perspectiva do princípio da legalidade, cumpre aos intérpretes da legislação tributária avaliar a adequação dos argumentos que buscam nas regras existentes uma solução para a questão. É nesse cenário que o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, conforme acima demonstrado, representa importante dispositivo legal no debate acerca da tributação de eventual ganho na alienação de participações societárias sem perda de controle.

De um lado, argumenta-se que o resultado da operação, registrado em conta do patrimônio líquido por definição das normas contábeis, deveria ser adicionado ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real, o que decorreria da aplicação conjunta do art. 6º, § 2º, “b”, e do art. 31, ambos do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

¹⁶⁰ FONSECA, Fernando Daniel de Moura; SANTOS, Isabela Batista. Alienação de participação societária sem perda de controle: da contabilização aos possíveis efeitos tributários. *In*: DONIAK JR., Jimir; LYRA, João Paulo (coord.). *100 anos de imposto de renda no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2024. p. 179-199, p. 198.

Por outro lado, defende-se que as transações de capital registradas em contas do patrimônio líquido não estariam abarcadas pelo dispositivo. Isso porque, para além de ser anterior à edição da Lei nº 12.973/2014 e à convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 está inserido no capítulo dos resultados não operacionais, como previsto na legislação societária à época em que editado, razão pela qual cuidaria de verbas contempladas no lucro líquido da sociedade e, portanto, de resultados de alienações de ativos.

Para os fins dessa dissertação, tem-se que a decisão pela aplicação ou não do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 pode ser tomada a partir da solução de um problema de divergência de qualificação do negócio jurídico entre o Direito Civil e o Direito Societário.

Mais especificamente, o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 parte de certos conceitos e definições para que seja possível a inclusão de determinados valores na determinação do lucro real. Para melhor compreensão, confira-se a redação do artigo:

Art. 31. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.”

Para que o dispositivo possa ser um comando no sentido de tributação, o valor que se pretende onerar deve ser classificado como ganho ou perda. Imprescindível, portanto, a apuração de um resultado, que deve decorrer de uma alienação.¹⁶¹ É dizer, não basta a ocorrência de uma alienação para que haja a incidência de IRPJ segundo o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977,¹⁶² sendo necessária a presença de um resultado, que será classificado como ganho e computado na determinação do lucro real.

Diante desse conjunto de conceitos referidos pelo legislador para autorizar a incidência da norma, questiona-se: como tais conceitos devem ser qualificados para que seja autorizada a tributação do resultado auferido?

Sob a ótica do Direito Civil, alienação pode ser considerada como uma modalidade de transferência de propriedade, como ressalta Pontes de Miranda.¹⁶³ Em trabalho sobre a

¹⁶¹ Não se desconhece que o dispositivo trata das hipóteses de baixa e liquidação. Contudo, para os fins do presente trabalho, a análise se restringirá à hipótese de alienação.

¹⁶² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 73.

¹⁶³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte especial. Direito das coisas: propriedade, aquisição da propriedade imobiliária. Atualização Luiz Edson Fachin*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. v. 11, p. 187.

utilização do termo “alienação” na legislação do imposto de renda, Luz¹⁶⁴ chama atenção ao fato de que o Código Civil utiliza o termo em um sentido bastante genérico, abordando a alienação como um negócio jurídico que representa um gênero, pois, quisesse o legislador tratar sobre um contrato específico, teria nominado os negócios jurídicos a que tais disposições se refeririam. Ainda assim, as disposições contidas na legislação civil retratam a alienação como um negócio que pressupõe a participação de dois sujeitos (adquirente e alienante) que negociam a transmissão da propriedade de um bem a partir de um ato de vontade.

Retomando as lições civilistas, Gomes¹⁶⁵ define alienação como sendo o ato por meio do qual “o proprietário, por vontade própria, transmite a outrem seu direito sobre a coisa”, e que pressupõe a presença dos seguintes elementos: (i) o destaque voluntário de um direito da posse do titular; (ii) a manifestação de vontade do titular do direito dirigida no sentido de que o direito seja atribuído a outro sujeito; (iii) uma correspondente vontade de aceitação da parte desse sujeito; (iv) um nexo de causalidade entre perda e aquisição do direito; e (v) por fim, a contemporaneidade entre perda e aquisição e a dependência de um e outro fato da mesma causa jurídica.

Nesses termos, a transferência de propriedade pode representar um resultado positivo na perspectiva daquele que transfere. Ao transferir o seu bem ou direito ao adquirente, o alienante poderá receber em contrapartida um valor superior àquele pelo qual o bem ou direito foi outrora adquirido. Com isso, a depender das características da alienação, haverá um *resultado* apto a ser classificado como *ganho*.

Assim, partindo-se do pressuposto de que o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 faz remissão ao Direito Civil, tem-se uma interpretação abrangente da norma e um maior alcance do termo “alienação”, de tal sorte que o resultado positivo decorrente da transferência de propriedade deverá ser considerado ganho e, por consequência, computado no lucro real.

A transposição dessas considerações ao caso paradigmático demanda um raciocínio singelo. Seja qual for a forma de contabilização da operação pela Contabilidade, a propriedade da participação societária será transferida para outra pessoa jurídica (considerando as pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico isoladamente). Sob o enfoque do Direito Civil, tem-se uma transferência de propriedade decorrente de um ato de vontade manifestado pelas partes em um negócio jurídico bilateral.

¹⁶⁴ LUZ, Victor Lyra Guimarães. O significado do termo “Alienação” na legislação do imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 39, n. 48, p. 476-502, 2º quadrimestre 2021, p. 485-486.

¹⁶⁵ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 201.

Partindo-se dessa compreensão, o resultado positivo decorrente da alienação de participação societária sem perda de controle deveria ser classificado como ganho e computado na determinação do lucro real. Ou seja, a despeito de sua escrituração em conta de patrimônio líquido, o resultado seria computado no lucro real por força da aplicação da regra de adição prevista no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Sem qualquer pretensão de afastar peremptoriamente esse raciocínio, o seu emprego pode ser problematizado. Conforme destacado no capítulo anterior, o legislador brasileiro optou por manter a regra de derivação mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, também utilizado nos balanços individuais. Dessa maneira, a utilização da qualificação do Direito Civil poderia ser afastada ao argumento de que o cenário pós Lei nº 11.638/2007 não permitiria a apuração de lucro tributável sem que se verifique um lucro contábil. Para além disso, tendo em vista que o lucro da pessoa jurídica a ser gravado pelo imposto de renda é inicialmente delineado pelas normas contábeis, poder-se-ia alegar que o recurso ao Direito Civil seria insuficiente para se medir o acréscimo de valor.

Feitas as ponderações que se relacionam com a prevalência da qualificação atribuída pelo Direito Civil, o momento é de apreciar a questão sob a perspectiva do Direito Societário. Como visto no capítulo anterior, a presente dissertação parte da ideia de que ocorreu a conversão da Contabilidade em Direito, o que se deu inicialmente no âmbito do Direito Societário, em especial por força do art. 177 da Lei nº 6.404/1976, que determina a observância dos princípios, métodos ou critérios da Contabilidade para a elaboração das demonstrações financeiras.

Tendo isso em vista, repisa-se que as normas contábeis, apesar de reconhecerem a ocorrência de um negócio jurídico, consideram que na alienação de participação societária sem perda de controle não há resultado apto a ser tratado como ganho sob uma perspectiva estrita e funcional da Contabilidade. Como visto, o tratamento conferido à operação equivale àquele das transações entre sócios, nas quais não se identifica a presença de um “resultado” e, com isso, justifica-se o registro em conta de patrimônio líquido. Em outras palavras, na medida em que a operação é tratada como transação entre sócios, a qualificação atribuída pela Contabilidade faz com que o resultado da alienação não seja considerado um elemento patrimonial novo, o que impede a apuração de qualquer ganho sob a ótica contábil.

Assim, ao pressuposto de que o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 faz remissão ao Direito Societário, não seria possível a utilização do dispositivo para qualificar o valor obtido com a alienação de participação societária sem perda de controle como ganho de capital para fins de adição ao lucro tributável. Para a aplicação da regra de adição (art. 31 do Decreto-Lei

nº 1.598/1977) não basta ter ocorrido uma alienação, sendo igualmente necessária a presença de um resultado positivo, o que não se verifica sob a ótica da Contabilidade.

O entendimento no sentido da prevalência da qualificação decorrente do Direito Societário também pode ser problematizado. Independentemente da opção adotada pelas normas contábeis para registro do resultado da alienação de participação societária sem perda de controle, seria possível alegar que a regra de dependência reforçada seria insuficiente para afastar a tributação desse resultado, notadamente por ser ele um indicativo de uma riqueza nova. Nesses termos, poder-se-ia sustentar que a operação denota não só o acréscimo patrimonial, mas também os atributos da capacidade contributiva e da realização, o que levaria à necessidade de exigência do imposto de renda.

Diante desses apontamentos, observa-se que a solução do caso paradigmático perpassa pela análise objeto de estudo: dada uma divergência da qualificação de um negócio jurídico e seus efeitos (alienação da qual decorre um resultado positivo), pelo Direito Civil e pelo Direito Societário, o que deverá prevalecer para fins de aplicação (ou não) do art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e, portanto, para determinação da base de cálculo do imposto de renda? Nos capítulos seguintes, pretende-se estabelecer os critérios hermenêuticos objetivos para responder ao questionamento.

5 OS “CRITÉRIOS” INSUFICIENTES PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

Como já delimitado, o principal objetivo da presente dissertação é definir os critérios hermenêuticos a serem aplicados na hipótese de conflitos de qualificação no âmbito do Direito Privado que podem repercutir na determinação da base de cálculo do imposto de renda. Mais especificamente, com a definição de tais critérios se busca demonstrar quando se deverá optar (a) pela aplicação de conceitos empregados pelo Direito Societário, diante da maior proximidade entre a base de cálculo do imposto de renda e a qualificação societária dos fatos patrimoniais; ou (b) pela prevalência da forma oriunda do Direito Civil, como expressão da vontade livremente manifestada pelas partes no contexto de uma transação econômica.

Nos capítulos anteriores, para além das considerações quanto aos principais atributos do imposto de renda, tratou-se da relação entre Contabilidade e Direito Tributário, especialmente no contexto após a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, a partir do qual foi possível notar o problema investigado. Em complemento, também foram feitas ponderações acerca do caso paradigmático utilizado como auxílio para o desenvolvimento do trabalho.

Partindo-se desse panorama, para que sejam estabelecidos critérios hermenêuticos efetivamente válidos ao fim pretendido, é importante demonstrar quais os parâmetros que, mediante um raciocínio apressado, poderiam ser considerados eficazes para a solução pretendida, mas que na verdade são insuficientes ao que se busca definir. Dessa maneira, no presente capítulo buscar-se-á realizar uma delimitação negativa dos critérios a serem utilizados para solucionar conflitos de qualificação no Direito Privado que repercutem na tributação da renda.

Dois pretensos critérios foram escolhidos. O primeiro está relacionado aos arts. 109 e 110 do CTN,¹⁶⁶ inseridos no Capítulo IV destinado à “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. Ambos os dispositivos, apesar de distintos em seus respectivos objetivos, tratam de institutos, conceitos e formas do Direito Privado e sua relação com a legislação tributária. Desse modo, e na medida em que a dissertação se ocupa de conflitos decorrentes da pluralidade

¹⁶⁶ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

de conceitos no Direito Privado, é quase intuitivo o recurso aos arts. 109 e 110 do CTN, na tentativa de resolver conflitos dessa natureza. Todavia, apesar de sua inegável importância na interpretação da lei tributária, os artigos são insuficientes para se alcançar o objetivo do presente trabalho.

O mesmo ocorre no que se refere ao art. 58 da Lei nº 12.973/2014. Como ressaltado no Capítulo 3, o dispositivo estabelece que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis posteriores à publicação da Lei nº 12.973/2014 não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Novamente, uma primeira análise poderia sugerir que essa previsão legal resolveria o impasse examinado, eis que, nas situações em que não se encontra na Lei nº 12.973/2014 os efeitos tributários de determinada norma contábil (convertida em Direito Societário), a solução imediata seria a impossibilidade de se constatar qualquer impacto na apuração do imposto de renda. No entanto, tal como em relação aos arts. 109 e 110 do CTN, adiante será demonstrada a insuficiência do art. 58 da Lei nº 12.973/2014 para a solução investigada neste trabalho.

Como será visto nos itens seguintes, a conclusão pela insuficiência desses dispositivos perpassa não só pela correta compreensão do conteúdo dos artigos, mas também pela consideração de todo o cenário tratado até aqui. Dito de forma mais específica, os apontamentos feitos ao longo dos capítulos precedentes mostram que a controvérsia envolve peculiaridades que não podem passar despercebidas, como o fato de ter ocorrido uma alteração na maneira como o patrimônio das pessoas jurídicas é mensurado (o que leva à possibilidade de serem notados diferentes conceitos no Direito Societário e no Direito Civil), e a escolha do legislador de, mesmo diante da convergência das normas contábeis ao padrão internacional, ter optado por manter a relação de dependência parcial. Portanto, devem ser afastados os “critérios” que sejam insuficientes frente a um contexto que demanda soluções que atendam às particularidades nele constatadas.

5.1 A insuficiência dos arts. 109 e 110 do CTN para solucionar o problema investigado

5.1.1 Breves considerações a respeito da consideração econômica no Direito Tributário

O presente tópico da dissertação tem por objetivo demonstrar que o conteúdo dos arts. 109 e 110 do CTN é insuficiente para solucionar o problema investigado. Ainda que cada um desses dispositivos contenha particularidades, eles possuem como ponto em comum: o tratamento da relação entre o Direito Tributário e conceitos advindos do Direito Privado. Tendo

isso em vista, e considerando que o presente trabalho se ocupa de problema que envolve a utilização de conceitos de Direito Privado, é preciso dar um passo atrás e tratar da utilização da consideração econômica no âmbito do Direito Tributário.

Como se sabe, o Direito Tributário por muito tempo foi visto como um “Direito de Sobreposição”, de modo que a tributação deveria recair sobre situações jurídicas já definidas por outros ramos do Direito. Nesse aspecto, o Direito Tributário estaria sempre subordinado ao Direito Privado e suas definições, sendo os fatos jurídicos de natureza privada abarcados pela hipótese tributária.¹⁶⁷

Conforme as lições de Schoueri¹⁶⁸ sobre o tema, a consideração econômica surgiu na Alemanha no início do século XX e, em sentido contrário ao entendimento acima, defendia a total independência do Direito Tributário em relação ao Direito Privado. Sendo o Direito Tributário informado pela capacidade contributiva, a hipótese tributária não estaria vinculada, necessariamente, aos conceitos e institutos de Direito Privado. A hipótese tributária alcançaria fenômenos econômicos, independentemente dos negócios jurídicos celebrados entre as partes e regidos pelo Direito Privado.

Para melhor contextualizar, antes da Primeira Guerra Mundial, a tributação se inseria em um contexto marcado pela simplicidade. É dizer, não sendo os tributos essencialmente relevantes, era comum que as normas tributárias fizessem referência ao Direito Civil. Esse cenário se alterou, todavia, após o fim da Grande Guerra, momento em que houve o crescimento do Estado Social, com a conseqüente necessidade de uma maior arrecadação. Em paralelo ao aumento da carga tributária, tornou-se necessário o reforço da fundamentação para a exigência dos tributos, o que fez com que o legislador buscasse atingir fenômenos econômicos reveladores da capacidade contributiva, como vendas, renda e patrimônio, distanciando-se da vinculação aos institutos de Direito Privado.

A reforma tributária alemã de 1919 é geralmente relacionada ao mencionado contexto pós Primeira Guerra Mundial e às necessidades arrecadatórias. Diante desse panorama, foi inserido no Código Tributário do Reich de 1919 (*Reichsabgabenordnung*) o § 4º, que assim dispunha: “[n]a interpretação das leis tributárias, devem ser considerados sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias”.

Na sequência, o § 5º previa que a “obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil”, complementando que haveria o referido abuso de formas quando: (i) nos casos em que a lei submetesse a um imposto

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 806.

¹⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 802-832.

fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica e correspondente, as partes contratantes escolhessem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto; e (ii) as partes obtivessem, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido caso fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.

Nota-se que o primeiro dispositivo inserido no Código Tributário do Reich de 1919 se destinava à interpretação das leis tributárias, de sorte que as disposições acima referenciadas se tornaram uma espécie de cláusula geral para aplicação da consideração econômica, atuando como um corretivo econômico para a interpretação, livrando o Direito Tributário do Direito Privado.¹⁶⁹ A propósito da utilização da consideração econômica para fins de interpretação, vale ressaltar as considerações de Tesouro no sentido de que, no lugar de uma corrente autonomista, atrelada à autonomia dos conceitos de Direito Tributário, tem-se como alternativa uma versão moderada, que exigiria uma interpretação “não formalista das leis tributárias, atenta à razão da norma e à natureza econômica dos fenômenos regulados”.¹⁷⁰

No entanto, o emprego da consideração econômica não se limitou à interpretação. Desenvolveu-se, na Alemanha, a Teoria do Julgamento, segundo a qual, para a adequada interpretação econômica da hipótese de incidência, seria igualmente importante um julgamento econômico correspondente da situação fática.¹⁷¹ Nesses termos, a consideração econômica deveria ser empregada no momento da aplicação, isto é, “antes da subsunção da situação fática à lei, deveria aquela submeter-se a um julgamento econômico, social ou ético, o qual daria aos fatos verificados o seu significado, o qual, somente então, possibilitaria a subsunção”.

Nos termos em que colocada, a Teoria do Julgamento merece críticas. Galendi¹⁷² destaca que, para que o aplicador possa qualificar o sob a ótica da consideração econômica, é preciso também sustentar que o sentido da lei deve ser obtido pela consideração econômica. Afinal, conforme sustenta Schoueri,¹⁷³ “se o legislador toma o conteúdo econômico do fato para a subsunção, então pressupõe-se que a hipótese de incidência, enquanto abstração, tenha igual conteúdo”. Com isso o autor conclui que não há espaço para consideração de circunstâncias não previstas pelo legislador, de tal maneira que o aplicador somente investiga os fenômenos econômicos na hipótese em que estes foram prestigiados na construção da lei.

¹⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 810.

¹⁷⁰ TESAURO, Francesco. *Instituições de direito tributário*. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: Editora IBDT, 2017, p. 59.

¹⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 810.

¹⁷² GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no direito tributário*. São Paulo: Editora IBDT 2020, p. 132. (Série Doutrinária Tributária, 32).

¹⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 817.

Prosseguindo com o brevíssimo resumo acerca do contexto alemão, a Teoria de Julgamento evoluiu para a consideração tipificante. Diferente da tipificação no âmbito da edição da norma e da teoria dos tipos no sentido em que empregada por Larenz, a consideração tipificante não considerava os fatos efetivamente ocorridos, devendo a tributação partir de acontecimentos típicos.¹⁷⁴

Feita essa contextualização quanto ao surgimento da consideração econômica, destaca-se que, em relação ao Brasil, o Anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, revelava a ideia de que os conceitos de Direito Privado referenciados na legislação tributária deveriam ser aplicados conforme sua conceituação própria, salvo quando a legislação tributária expressamente os modificasse.¹⁷⁵ É o que se depreendia do art. 131,¹⁷⁶ cujo parágrafo primeiro previa que, em caso de evasão ou redução do tributo, deveriam ser considerados os “resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída”.

Antes disso, o art. 129,¹⁷⁷ excetuando os tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e as taxas, determinava que, em relação à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, a interpretação da legislação tributária deveria considerar “os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais a resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual”.

A proposta de uma autorização expressa para o emprego da consideração econômica, no entanto, não foi acolhida pela versão final do CTN. As disposições acerca da relação entre Direito Tributário com o Direito Privado se esgotaram nos arts. 109 e 110, cujos conteúdos, como se verá, não se confundem com a intenção inicial de se desconsiderar conceitos, formas

¹⁷⁴ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no direito tributário*. São Paulo: Editora IBDT 2020, p. 133. (Série Doutrinária Tributária, 32).

¹⁷⁵ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no direito tributário*. São Paulo: Editora IBDT 2020, p. 270. (Série Doutrinária Tributária, 32).

¹⁷⁶ “Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.”

¹⁷⁷ “Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais a resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.”

e institutos do Direito Privado quando a legislação tributária prever conceituação própria e buscar alcançar os resultados efetivamente ocorridos.

Ocorre que, a inexistência de uma previsão expressa no CTN não deveria impedir que a consideração econômica seja utilizada enquanto método de interpretação por meio do qual se busca a finalidade da lei (interpretação teleológica). É dizer, não há impedimento para que o intérprete investigue se a hipótese tributária exige, como pressuposto para a tributação, a celebração de um negócio jurídico tal qual regulado pelo Direito Privado, ou se é suficiente a ocorrência de uma série de fatos, geralmente decorrentes daquele negócio jurídico mas que podem, de igual maneira, ocorrer sem a sua concretização.¹⁷⁸

A propósito dessa questão, é preciso afastar a ideia de que a interpretação teleológica da lei tributária levaria necessariamente à finalidade de arrecadação. O recurso à finalidade arrecadatória “não se presta à hermenêutica jurídica”, na medida em que “sempre levará à maior arrecadação possível”.¹⁷⁹ Em verdade, deve-se analisar a justificação de cada espécie tributária para que seja possível buscar sua finalidade. No caso dos impostos, tem-se a fundamentação baseada na capacidade contributiva, que se comunica com a consideração econômica. Ou seja, identifica-se a manifestação de capacidade contributiva decorrente de fenômenos econômicos contemplada pelo legislador, de forma que as riquezas ali compreendidas sejam abarcadas pela legislação tributária.¹⁸⁰

Não se pode desconsiderar, por outro lado, a existência de diversos posicionamentos doutrinários que negam a aplicação do instituto da consideração econômica no ordenamento jurídico brasileiro. É o caso de Becker,¹⁸¹ para quem a consideração econômica seria responsável pela “demolição do que há de jurídico no direito tributário”. Para o autor, a utilização da referida doutrina, dentre outros efeitos, destruiria a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário e negaria utilidade precisamente àquilo que é jurídico.

Igualmente contra ao instituto da consideração econômica, Carvalho afirma que a interpretação econômica de um fato seria própria aos economistas. Dessa maneira, tendo assumido o critério jurídico, o fato seria, exclusivamente, um fato jurídico, não cabendo ao direito pedir “emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas”.¹⁸² Em sentido semelhante,

¹⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 820.

¹⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 821.

¹⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 821.

¹⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 138.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 97, p. 7-17, [2007], p. 16.

Amaro¹⁸³ sustenta que a consideração econômica se choca com dispositivos da Constituição e do CTN, uma vez que não haveria espaço, no ordenamento brasileiro, para que o intérprete da lei tributária transfigurasse o instituto do Direito Privado, ou o ignorasse e o substituísse por outro, a pretexto de que este produza maiores (ou menores) efeitos fiscais.

Feitas essas considerações a respeito da consideração econômica do Direito Tributário, antes de tratar especificamente dos arts. 109 e 110 do CTN e demonstrar a insuficiência para solucionar os conflitos de qualificação objetivo de estudo, o momento é oportuno para se traçar uma relação entre os apontamentos acima apresentados e o objeto de estudo desta dissertação.

Como visto, verifica-se uma rejeição ao emprego da consideração econômica por parte da doutrina brasileira. Por todos, cita-se o entendimento de Melo,¹⁸⁴ para quem a interpretação não foi acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que “o sentido da lei deve ser compreendido dentro do sistema constitucional, aplicando-se, exclusivamente, os conceitos e critérios eminentemente jurídicos, em consonância com o princípio da estrita legalidade”. Nesses termos, pode-se afirmar que a rejeição da consideração econômica se dá pela compreensão de que o resultado de sua aplicação seria oposto ao jurídico.

A despeito da utilidade desse entendimento para o debate, o presente trabalho adota uma compreensão diversa. A posição no sentido de que a interpretação econômica estaria fora do Direito desconsidera a possibilidade de o legislador tributário contemplar situações econômicas que, por força da lei, transformam-se em situações jurídico-tributárias, como aponta Schoueri.¹⁸⁵ Conforme as lições do autor, pode o legislador também se vincular a situações civis, tornando-as jurídico-tributárias, ou mesmo se valer de expressões que poderiam denotar situações civis, mas o contexto poderá levar à conclusão de ser efetivamente relevante o conteúdo econômico, transformado em situação jurídico-tributária.

Tais colocações se tornam ainda mais pertinentes quando consideradas sob o ponto de vista da tributação da renda. Como visto no Capítulo 3, o imposto de renda está associado aos resultados/efeitos de atos e negócios jurídicos geradores de acréscimo patrimonial. Trata-se da primeira hipótese prevista no art. 116 do CTN, cujo inciso I dispõe que, tratando-se de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que se produza os efeitos que normalmente lhes são próprios.

¹⁸³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 257.

¹⁸⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1988. p. 487-522, p. 503.

¹⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 819.

Sendo assim, o imposto de renda se volta ao resultado econômico da sociedade, buscando alcançar fatos patrimoniais que tenham gerado um acréscimo e sejam reveladores de capacidade contributiva. Nesse aspecto, a captação dos fenômenos econômicos que importam à tributação da renda é feita por intermédio das demonstrações financeiras elaboradas pela Contabilidade, que seriam, a princípio, o mecanismo ideal para mensuração da capacidade contributiva.

Novamente retomando as considerações apresentadas no Capítulo 3, o que se observa é a conversão da Contabilidade em Direito, inicialmente no nível do Direito Societário, que atribui relevância às práticas contábeis para apuração dos fatos patrimoniais das sociedades. Ou seja, a realidade vem mostrando que há uma positividade cada vez mais constante de uma leitura econômica dos dados por meio de regras jurídicas. Em um segundo momento, essa conversão se dá no nível do Direito Tributário, diante da escolha do legislador por definir o lucro contábil como ponto de partida do lucro real, o que foi mantido mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão internacional (dependência reforçada).

Por tais razões, já trabalhadas com maiores detalhes neste estudo, entende-se que as normas contábeis que importam à apuração do patrimônio das sociedades foram inseridas no sistema jurídico. Partindo-se dessa compreensão, a consideração econômica de que se vale a Contabilidade não deve ser reputada, de forma imediata e sem qualquer ponderação, como absolutamente oposta ao Direito.

De toda maneira, limites devem ser estabelecidos. De fato, podem existir situações em que a forma jurídica conferida pelo Direito Civil se faz relevante para fins de tributação da renda, o que leva ao possível conflito entre Direito Civil e Direito Societário, ambos Direito Privado. Afinal, como já retratado, a conversão das normas contábeis ao padrão IFRS rompeu a premissa de que os fatos patrimoniais das pessoas jurídicas serão necessariamente delineados pelas formas atribuídas pelo Direito Civil, privilegiando-se, a partir desse momento, uma visão mais orientada para o dado econômico para fins de determinação do patrimônio das sociedades e suas oscilações.

Aqui se mostra relevante a investigação objeto da dissertação. É preciso estabelecer critérios hermenêuticos objetivos para resolução dos conflitos de qualificação eventualmente identificados. Os arts. 109 e 110 do CTN, contudo, não se prestam para esse fim, conforme se passa a demonstrar.

5.1.2 O conteúdo dos arts. 109 e 110 do CTN e a incapacidade de sua aplicação solucionar os conflitos de qualificação investigados

Como indicado no item 5.1.1., grande parte dos dispositivos no Anteprojeto e do Projeto a respeito da consideração econômica não resistiu até a definição do texto final do CTN. Com efeito, restaram apenas os arts. 109 e 110, que tratam da relação da legislação tributária com os institutos, conceitos e formas do Direito Privado. Tais artigos se encontram no Capítulo IV do CTN, que trata da “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. Nos termos do art. 107, a “legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

Deixando de seguir a ordem numérica, inicia-se com as considerações acerca do art. 110, eis que a sua insuficiência para solucionar o problema investigado é de mais fácil percepção. Mencionado dispositivo dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Significa dizer que, uma vez constatado que o constituinte se valeu de um conceito de Direito Privado para definição ou limitação das competências tributárias, é vedado se afastar desse conceito, sob pena de ultrapassar os limites estabelecidos na Constituição.¹⁸⁶

Amaro¹⁸⁷ critica a inserção do dispositivo no capítulo do CTN destinado à “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. Isso porque, trata-se de comando que não está dirigido ao intérprete, mas sim ao legislador, diante da previsão de que a lei tributária não poderá modificar este ou aquele conceito. A propósito da atuação do legislador frente à previsão do art. 110, Schoueri¹⁸⁸ ressalta que, fosse dada ao legislador ordinário a possibilidade de definir a sua própria competência, cairia por terra a repartição de competências definida pelo Constituinte.

Nesse aspecto, é crucial verificar se o Constituinte empregou um conceito do Direito Privado. Entretanto, não há uma resposta apriorística para tanto, de modo que a dificuldade se concentra justamente em definir qual a origem do conceito utilizado para definir ou limitar as

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado – análise do Recurso Extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-Importação sobre operações de leasing internacional). In: MURCI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). *Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018. p. 693-708, p. 703.

¹⁸⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 250.

¹⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 845.

competências tributárias. A propósito desse ponto, Schoueri¹⁸⁹ ressalta que deveria o CTN ter indicado como reconhecer, numa expressão, a existência de um instituto de Direito Privado, tal como realizado pelo legislador português na Lei Geral Tributária, que facilita a decisão do intérprete/aplicador em casos de dúvida quanto ao emprego de significado encontrado em outro ramo do Direito.

Ávila¹⁹⁰ também acrescenta a dificuldade de se definir qual o conceito, entre todos aqueles os possivelmente utilizáveis, foi utilizado pela Constituição.¹⁹¹ Para o autor, a questão pode ser resolvida a partir da teoria jurídica da argumentação, baseada na coerência substancial do ordenamento jurídico, empregando-se argumentos linguísticos, sistemáticos, genéticos, históricos ou meramente práticos.

Feitas essas considerações quanto ao conteúdo do art. 110 é preciso registrar que, conquanto não se negue a sua relevância para a interpretação da legislação tributária, o artigo em nada influencia o presente trabalho. Como visto, o dispositivo está relacionado à utilização de conceitos de Direito Privado, pelo constituinte, para fins de definição e limitação das competências tributárias. No entanto, a dissertação não compreende questões dessa natureza. Os conceitos de Direito Privado que importam ao estudo se relacionam com a determinação da base de cálculo do imposto de renda, e não com conceitos adotados pelo constituinte para atribuir competência à União para tributar a renda ou materialidade tributária diversa.

A propósito, cumpre esclarecer que, seja utilizando um conceito do Direito Societário, seja utilizando um conceito decorrente do Direito Civil, aqui não se discute que a competência tributária atribuída pela Constituição à União pressupõe um acréscimo patrimonial. É dizer, os contornos constitucionais da tributação da renda são tratados no presente trabalho como premissa, sendo o problema investigado uma questão infraconstitucional, que não envolve, portanto, a aplicação do art. 110 do CTN.

Para que não restem dúvidas quanto à insuficiência do art. 110, vale considerar o caso paradigmático adotado no trabalho. Para que se conclua (ou não) pela necessidade de tributação do resultado da operação de alienação de participação societária sem perda de controle é preciso

¹⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 846.

¹⁹⁰ “Nesse sentido, os argumentos que podem ser utilizados na atividade de interpretação e aplicação do Direito podem ser divididos em quatro categorias: (1) *argumentos linguísticos*, que se baseiam no significado das expressões contidas em um dispositivo (argumentos semânticos, sejam eles de natureza ordinária ou técnica) ou que representam a estrutura gramatical de um dispositivo (argumentos sintáticos); (2) *argumentos genéticos*, que remontam à vontade efetiva do legislador histórico (argumentos subjetivo-semânticos ou subjetivo-teleológicos); (3) *argumentos sistemáticos*, que constata a ideia de unidade e de coerência do sistema jurídico (argumentos garantidores de consistência, contextuais, de princípios, de precedentes); (4) *argumentos meramente práticos*, que extraem a sua força “unicamente” da sua correção (i.e., apenas políticos, econômicos).” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269)

¹⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 268.

que se defina (i) pela utilização de conceitos do Direito Societário, de modo a não se enxergar um resultado positivo apto a ser classificado como ganho para fins de tributação, o que se verifica sob a ótica estrita e funcional da Contabilidade; ou (ii) pela utilização de conceitos do Direito Civil, classificando-se a operação como verdadeira alienação sob a perspectiva civil, da qual decorre um ganho a ser gravado pelo imposto de renda.

Dessa maneira, investigar se o constituinte empregou um conceito de Direito Privado para fins de definição da competência tributária para instituir o imposto de renda, ou quais seriam os conceitos utilizados nessa delimitação, em nada auxilia na resolução do problema envolvendo a participação de alienação societária sem perda de controle. Afasta-se, portanto, a utilização do art. 110 do CTN como critério hermenêutico objetivo para solucionar possíveis conflitos de qualificação entre os conceitos de Direito Civil e Direito Societário.

Prosseguindo, o art. 109 do CTN, por sua vez, estabelece que os princípios de Direito Privado podem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. A redação do artigo permite diferentes interpretações.

Pode-se alegar que o CTN pretendeu estabelecer que os institutos de Direito Privado devem ter sua definição, conteúdo e alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo Direito Privado, mas para efeitos tributários. Para Amaro,¹⁹² isso se daria nas hipóteses em que os institutos de Direito Privados são utilizados pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, na medida em que somente em tais situações é que interessaria ao Direito Tributário a pesquisa de institutos de Direito Privado.

Nessa compreensão, os “efeitos tributários” surgiriam como algo diverso dos “efeitos civis”. Como apontado por Schoueri,¹⁹³ se a hipótese tributária, nessa leitura, toma em conta “efeitos econômicos”, então seria a presença de tais efeitos que seria relevante para a tributação. O autor destaca, a propósito, as considerações de Rubens Gomes de Sousa, para quem a base para imposição dos tributos é dada pelos atos, fatos ou negócios jurídicos disciplinados pelo Direito Privado, mas não como categorias jurídicas, e sim como categorias econômicas, ou seja, “o conteúdo econômico dos institutos jurídicos de direito privado é que interessa ao Direito Tributário como base para a imposição de tributos”.¹⁹⁴

¹⁹² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 247-248.

¹⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 842-843.

¹⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de Direito Tributário. 3ª aula. *Revista de Estudos Fiscais*, n. 11, nov. 1948, p. 458-459.

Outra interpretação seria no sentido de que o dispositivo propõe um equilíbrio entre os ramos jurídicos, de sorte que o Direito Tributário não estaria submetido ao Direito Privado. Assim, o legislador tributário seria livre para criar seus próprios institutos, ainda que se valha de expressões criadas no Direito Privado, atribuindo-as sentido diverso. Por outro lado, pode o legislador tributário se valer de institutos do Direito Privado e não lhes atribuir sentido próprio, de modo que o intérprete e o aplicador da lei não podem desprender tais institutos de seu ramo de origem.¹⁹⁵

Vale também destacar as considerações de Barreto e Fonseca,¹⁹⁶ no sentido de que o CTN pretendeu afirmar que conceitos de Direito Privado, quando utilizados pelo Direito Tributário, devem ter o seu sentido definido de forma compatível com os princípios daquele ramo, sendo certo que os efeitos esperados podem ser modificados, mas não o instituto em si. De toda forma, seja qual for a interpretação conferida ao dispositivo, também em relação ao art. 109 do CTN se observa a dúvida quanto à investigação das ocasiões em que o legislador tributário se valeu de institutos, conceitos e formas oriundos do Direito Privado.

Feitas essas ponderações quanto ao conteúdo do dispositivo, tem-se que o art. 109 do CTN não pode ser considerado um critério suficiente para solucionar eventuais conflitos de qualificação entre Direito Civil e Direito Societário, ainda que se parta do pressuposto de que o artigo buscaria evidenciar a primazia do Direito Privado sobre o Direito Tributário,¹⁹⁷ prevalecendo a qualificação atribuída aos atos e negócios jurídicos pelo primeiro. Isso decorre do fato de que o art. 109 do CTN não leva em consideração a possibilidade de serem verificadas diferenças de qualificações internas no Direito Privado e que sejam relevantes à determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Como já apontado em mais de uma oportunidade neste trabalho, no momento anterior à convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS, a mensuração do patrimônio

¹⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 844.

¹⁹⁶ FONSECA, Fernando Daniel de Moura; BARRETO, Paulo Ayres. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Direito tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 283-305, p. 304.

¹⁹⁷ “A primitiva redação do projeto Aranha - R. G. Sousa, art. 76, parágrafo único, depois de revisto pela Comissão posa em contraste com o atual art. 110, é também fecunda: (...) E a comissão justifica-se: ‘Admite o art. 76 (do projeto revisto) o emprego dos princípios gerais do Direito Privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, a que faça referência à legislação tributária. Mas ressalva, no parágrafo único, a possibilidade de definição própria aos efeitos fiscais. (Trabalhos da Comissão Especial do CTN, cit. p. 183). A redação vitoriosa do Texto do CTN, conquanto fiel à ideia originária, pôs em primeiro plano a preponderância do Direito Privado no campo que aquele diploma reconhece. Em vez de enfatizar a possibilidade da modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmou a sua eficácia, embora a limitando, e resguardando a alteração dos efeitos tributários. Há diferença que não deve escapar à atenção do intérprete precavido.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.063).

pelo Direito Societário (e, portanto, pelas normas contábeis em seu âmbito juridicizadas), não partia de uma visão mais orientada para o dado econômico, como verificado no período posterior à Lei nº 11.638/2007. Com efeito, verificava-se uma avaliação civilística dos fenômenos empresariais,¹⁹⁸ não sendo certa a existência de qualificações distintas no Direito Civil e no Direito Societário, ao contrário do que atualmente se pode constatar.

Diante disso, o art. 109 do CTN não resolve o problema objeto de estudo, que consiste em um problema contemporâneo e decorrente das alterações legislativas iniciadas em 2007. É dizer, na medida em que os diferentes critérios de qualificação poderão ser tratados como Direito Privado (eis que inseridos no Direito Civil ou no Direito Societário), torna-se vazia a aplicação da regra contida no art. 109 do CTN. Referido dispositivo faz referência ao Direito Privado, mas é preciso investigar quais os conceitos de Direito Privado devem ser considerados quando a situação em concreto levar a múltiplas qualificações estipuladas pelo próprio legislador.

Retoma-se, uma vez mais, o caso paradigmático. Definir acerca da prevalência, ou não, de determinado conceito do Direito Privado, e suas repercussões para fins de interpretação da legislação tributária não resolveria o impasse. Na operação de alienação de participação societária sem perda de controle o problema se encontra, como visto, na dificuldade de se definir qual seria o conceito de Direito Privado a ser considerado para determinação da base de cálculo do imposto de renda. Seria o conceito de alienação do Direito Civil? Ou, em razão de uma aparente proximidade com a base de cálculo do imposto de renda, seria aquilo que dispõe o Direito Societário?

O ponto central deste trabalho não está em definir as situações em que o legislador tributário se valeu de institutos, conceitos e formas do Direito Privado, mas em tratar das hipóteses em que a legislação tributária se valeu de conceitos qualificados de maneiras distintas pelo Direito Civil e pelo Direito Societário. Na medida em que o art. 109 do CTN não se presta para solucionar conflitos dessa natureza, o dispositivo se apresenta incapaz de ser utilizado como critério hermenêutico para o fim pretendido na presente dissertação.

¹⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264, p. 255.

5.2 A insuficiência do art. 58 da Lei nº 12.973/2014

5.2.1 O conteúdo do art. 58 da Lei nº 12.973/2014

Conforme melhor explicado no Capítulo 3, com a convergência das normas contábeis ao padrão internacional, que se deu no Brasil pela edição da Lei nº 11.638/2007, iniciou-se um movimento no sentido da neutralidade fiscal, afastando-se os efeitos contábeis derivados das previsões das IFRS.¹⁹⁹ O principal marco legal nesse sentido consistiu na Lei nº 11.941/2009, que criou o RTT, determinando que as alterações decorrentes da convergência das normas contábeis ao padrão internacional, que modificassem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, não teriam efeitos para fins de apuração do lucro real até que lei específica tratasse da matéria.

O RTT foi extinto pela Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, que buscou regular os efeitos fiscais das novas regras contábeis em relação à apuração do IRPJ e da CSLL. Ainda assim, a neutralidade foi objeto de regulamentação nessa nova Lei, especificamente no que se refere aos métodos os critérios contábeis modificados ou adotados após sua publicação.

Trata-se do já mencionado art. 58 da Lei nº 12.973/2014, segundo o qual 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 da referida lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Em complemento, o parágrafo único do dispositivo atribui à RFB a competência de identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Nos termos da Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 627/2013, buscou-se privilegiar a segurança jurídica. Conforme indicado no texto, o dispositivo “visa dar segurança jurídica ao contribuinte, estabelecendo a neutralidade dos efeitos tributários decorrente de modificações de métodos e critérios contábeis que sejam introduzidos por ato infralegal até que a matéria seja regulada pela legislação tributária”.

Para compreender o escopo do dispositivo em destaque, cumpre destrinchar cada um de seus elementos. Inicialmente, em relação aos “métodos e critérios contábeis”, destaca-se as

¹⁹⁹ ROCHA, Sérgio André. Neutralidade fiscal do padrão IFRS Pós-Lei nº 12.973/2014. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fábio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019. p. 341-361, p. 341.

colocações de Bifano,²⁰⁰ no sentido de que os critérios contábeis indicam como devem ser avaliados os itens do ativo e do passivo dos balanços das sociedades. O método contábil, por sua vez, consiste no procedimento para efetivar ou apurar o critério.

Para ilustrar, a autora ressaltar que os arts. 183 e 184 da Lei nº 6.404/1976, ao tratar da avaliação dos ativos e passivos, indicam como critérios: (i) o valor justo; (ii) o valor de custo de aquisição; (iii) o valor de produção; (iv) o valor resultante de equivalência patrimonial; (v) o valor de custo de aquisição deduzido de depreciação, amortização ou exaustão; (vi) o valor atualizado, no caso de obrigações. Como exemplo de método, Bifano²⁰¹ cita o art. 183, § 1º, da Lei nº 6.404/1976, que indica a forma pela qual será determinado o valor justo, assim considerado: (i) o preço pelo qual estoques possam ser repostos, mediante compra no mercado; (ii) o preço líquido de realização de bens ou direitos destinados à venda, o valor mediante o qual possa ser vendido no mercado; e (iii) o valor líquido de alienação a terceiros, para investimentos e outros.

Em continuidade, no que se refere aos “atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial”, chama-se atenção art. 6º, f, do Decreto-Lei nº 9.295/1946, que atribui ao CFC a competência para regular acerca dos princípios contábeis e para editar as normas brasileiras de Contabilidade. Tais normas são editadas pelo CFC em conjunto com as demais entidades que integram o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, nos termos da Resolução CFC nº 1.055/2005, quais sejam: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional); BS Brasil Bolsa Balcão; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi); e entidades representativas de investidores do mercado de capitais.

Conforme o art. 3º da Resolução CFC nº 1.055/2005, o CPC tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando em conta a convergência da Contabilidade Brasileira ao padrão internacional. Assim, como previsto no art. 4º da Resolução CFC nº 1.055/2005, é atribuição do CPC estudar,

²⁰⁰ 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, São Paulo*, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jul. 2019, p. 92-93.

²⁰¹ 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, São Paulo*, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jul. 2019, p. 92-93.

pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos.

Vale também destacar que, nos termos do art. 177, § 3º, da Lei nº 6.404/1976, as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela CVM, que também participa das reuniões do CPC, em conjunto com outras entidades, tais como o Banco Central do Brasil (Bacen) e a Superintendência dos Seguros Privados (Susep), conforme disposto no art. 9º do Regimento Interno do CPC.²⁰²

Antes de tratar da última parte do *caput* do art. 58 da Lei nº 12.973/2014, cumpre abordar o conteúdo de seu parágrafo único, de acordo com o qual compete à RFB identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais. A esse respeito, pode-se afirmar que a edição de atos por parte da RFB é desnecessária para referendar a neutralidade de novas práticas contábeis, que deve ser observada independentemente de qualquer atuação da Administração Tributária.²⁰³

Com efeito, o parágrafo único do art. 58 da Lei nº 12.973/2014 deve ser entendido apenas como um comando para que a RFB determine como deverá dar-se a operacionalização da neutralidade. Essa atribuição é atualmente exercida por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017, que dispõe sobre “os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos om base em competência atribuída por lei comercial que contemplem uma modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis”. De toda forma, inexistindo orientações nesse sentido, os novos métodos e critérios contábeis poderão surtir efeitos sobre a apuração dos tributos federais.

Feitas essas observações quanto ao parágrafo único, e retornando ao *caput* do art. 58 da Lei nº 12.973/2014, a última questão relevante diz respeito aos seus efeitos sob a ótica temporal, isto é, se estes seriam prospectivos (alcançando apenas normas contábeis futuras, inexistentes quando da edição da Lei nº 12.973/2014) ou retrospectivos (podendo alcançar normas contábeis já existentes quando da edição da Lei nº 12.973/2014 e não reguladas expressamente pelo legislador tributário). A redação do dispositivo parece não deixar dúvidas, dado que o legislador fez referência aos métodos e critérios contábeis “que sejam posteriores à publicação desta Lei”. É possível afirmar, portanto, que a neutralidade tributária do dispositivo é prospectiva, e não

²⁰² “Art. 9º Serão sempre convidados a participar das reuniões do CPC até dois representantes de cada uma das seguintes entidades: Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central do Brasil – BACEN, Superintendência dos Seguros Privados – SUSEP, Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN, Confederação Nacional da Indústria – CNI e Superintendência Nacional de Previdência Complementar – PREVIC.”

²⁰³ 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*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jul. 2019, p. 81-82.

retrospectiva,²⁰⁴ de modo que sua aplicação se restringe aos atos infralegais dos órgãos contábeis que não existiam quando da edição da Lei nº 12.973/2014.

Não obstante essa compreensão, pode-se ainda questionar se, com a edição da Lei nº 12.973/2014, teria o legislador tributário tido a aptidão para regular toda a dimensão de práticas contábeis que sofreram alterações até aquele momento. Em outras palavras, seria o legislador onipresente a ponto de não deixar escapar qualquer alteração contábil, realizada até a edição da Lei nº 12.973/2014, capaz de produzir efeitos tributários?

Mariz de Oliveira²⁰⁵ destaca que o tema pode ser dividido em dois segmentos. No primeiro deles, a Lei nº 12.973/2014 teria esgotado todos os ajustes referentes à nova Contabilidade, por meio de um conjunto de regras taxativo e exaustivo. Afinal, se o legislador tivesse assumido a sua incapacidade de abarcar todos os casos merecedores de ajustes, não teria direcionado a aplicação do art. 58 da Lei nº 12.973/2014 apenas para o futuro.

Já no segundo segmento, entende-se que a Lei nº 12.973/2014 não esgotou a matéria, e sequer poderia, eis que inserida em um ordenamento jurídico muito maior do que ela, dotado de princípios e regras constitucionais e infraconstitucionais que não devem ser desprezados. Nesses termos, na hipótese em que o legislador não tenha regulado expressamente determinada alteração contábil, deve-se presumir a sua neutralidade quando não se estiver diante de uma renda tributável. Ou seja, “não poderá prevalecer a conclusão absurda de que uma não-renda teria que ser mantida no lucro real tão-somente porque foi contabilizada a crédito do lucro líquido por alguma determinação dos órgãos contábeis ou por decisão individual do contador”.²⁰⁶

Dessa forma, no que se refere às normas contábeis elaboradas antes da edição da Lei nº 12.973/2014, mas por ela não reguladas expressamente, a possibilidade de serem produzidos os efeitos tributários dependerá de uma confrontação interna, para que seja verificada a sua validade frente aos princípios e regras que regem o direito tributário.²⁰⁷ Nesses termos, eventual

²⁰⁴ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 153-154. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

²⁰⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1.051-1.053.

²⁰⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1.051-1.053.

²⁰⁷ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 153-154. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

omissão deve ser estudada caso a caso, sem perder de vista a interpretação do sistema tributário em toda sua extensão.²⁰⁸

Por fim, antes de analisar o art. 58 da Lei nº 12.973/2014 sob a perspectiva do objeto da dissertação, vale destacar as considerações de Fonseca²⁰⁹ no que diz respeito à aplicação do dispositivo a depender do alcance da norma contábil. Mais precisamente, o autor destaca que, para fins de aplicação do art. 58 da Lei nº 12.973/2014, os possíveis reflexos tributários decorrentes de mudanças de práticas contábeis devem ser classificados em duas situações distintas, quais sejam: (i) hipóteses em que os efeitos decorrentes da alteração de práticas contábeis repercutem diretamente na determinação da base de cálculo do imposto de renda, como ocorre nas situações em que a Contabilidade determina o reconhecimento de receitas e despesas não consideradas anteriormente; e (ii) hipóteses em que a aplicação de uma previsão legal dependa do recurso ao resultado contábil, ainda que não para fins de formação da base de cálculo do imposto de renda.

Para o primeiro grupo, os efeitos advindos das alterações contábeis encontrariam limites nas regras de competência que delimitam a atividade do legislador infraconstitucional para cada materialidade tributável, ainda que não se negue “a juridicidade das novas práticas contábeis, pois a lei societária se encarrega de atribuí-la”. Já hipótese em que a relação com a base de cálculo do imposto de renda é apenas indireta, o autor aponta que, apesar das modificações das práticas contábeis, o enunciado normativo deve continuar a ser aplicado mediante incorporação direta ao conceito societário de que se valeu. Nesses termos, se a opção do legislador tributário foi realizar um reenvio expresso ao direito societário, não cabe ao intérprete “relativizá-la apenas porque o enunciado objeto de reenvio sofreu alguma espécie de modificação”.

Feitas essas ponderações e compreendido o conteúdo do art. 58 da Lei nº 12.973/2014, o momento é de verificar se o dispositivo seria suficiente para solucionar o problema objeto de investigação no presente trabalho.

²⁰⁸ MALHEIRO, Rafael M. Ganhos e perdas de capital na alienação de participações societária sem perda de controle. In: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; FERRAZ, Luiz Felipe Centeno (org.). *Impactos tributários decorrentes da adoção do IFRS no Brasil: uma década de debates*. São Paulo, Blucher, 2019. p. 99-112.

²⁰⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 229-231.

5.2.2 A incapacidade da aplicação do art. 58 da Lei nº 12.973 solucionar os conflitos de qualificação investigados

No tópico anterior, apontou-se que a neutralidade fiscal prevista no art. 58 da Lei nº 12.973/2014 é prospectiva, na medida em que aplicável aos métodos e critérios contábeis posteriores à publicação da referida Lei (deixando de alcançar normas contábeis já existentes quando da edição da 12.973/2014 e não reguladas pelo legislador tributário). Essa constatação já é capaz de demonstrar a sua insuficiência para solucionar eventuais conflitos de qualificação entre Direito Civil e Direito Societário. Afinal, o presente estudo não se restringe aos conflitos possivelmente verificados em virtude de normas contábeis produzidas após a edição da Lei nº 12.973/2014.

O caso paradigmático bem retrata essa conclusão. As normas contábeis que tratam da contabilização da operação de alienação de participação societária sem perda de controle são anteriores à publicação da Lei nº 12.973/2014. Por essa razão, o art. 58 da Lei nº 12.973/2014 não poderia ser suscitado para se justificar a impossibilidade de as normas contábeis produzirem efeitos tributários, justificando-se a aplicação dos conceitos decorrentes do Direito Civil para se tributar o resultado positivo da alienação, independentemente da ausência de trânsito pelo resultado.

Dito isso, a questão poderia ser analisada levando-se em consideração os eventuais conflitos de qualificação decorrentes de métodos e critérios contábeis efetivamente posteriores à edição da Lei nº 12.973/2014. Para tais situações, pode-se dizer que a análise dependerá de como a matéria será regulada pela futura lei tributária específica. Nessa perspectiva, o legislador tributário poderá (i) ser expresso e determinar que as normas contábeis juridicizadas no âmbito do Direito Societário devem ser observadas para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda; ou (ii) ser expresso e determinar que, independentemente dos métodos e critérios contábeis utilizados pelo Direito Societário para apuração do patrimônio das pessoas jurídicas, devem prevalecer o conceito e a forma jurídica determinados atribuídos pelo Direito Civil. O legislador poderá, por outro lado, (iii) não definir a questão de forma clara. Ou seja, ainda que a matéria seja regulada por lei tributária específica, não se descarta a possibilidade de se constatar conflitos de qualificação entre Direito Civil e Direito Societário. Nessa situação, a controvérsia deverá ser solucionada por meio da aplicação de critérios hermenêuticos objetivos, os quais se pretende delimitar no Capítulo seguinte.

6 OS CRITÉRIOS HERMENÊUTICOS PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE QUALIFICAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

No capítulo anterior, foram afastados eventuais argumentos que, em princípio, poderiam ser empregados para solucionar o impasse objeto da dissertação. Demonstrou-se que, a despeito da relevância dos dispositivos mencionados e das discussões a eles aplicáveis, para o tema sob exame a aplicação dos *critérios* analisados seria insuficiente. Afastadas tais questões, o presente capítulo se ocupa de abordar os parâmetros que, de fato, podem auxiliar na investigação ora realizada. Não se pretende, com isso, esgotar a matéria ou definir orientações insuperáveis, mas tão somente estabelecer critérios hermenêuticos que, ao menos sob a perspectiva das considerações elucidadas nos capítulos anteriores, mostrar-se-iam adequados para a solução de conflitos de qualificação na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

6.1 Aplicação do postulado da razoabilidade como proteção ao princípio da capacidade contributiva

6.1.1 Postulado da razoabilidade

O primeiro critério hermenêutico que se pretende demarcar envolve a aplicação do postulado da razoabilidade. A construção do critério depende da análise prévia do que se entende por postulado (diferenciando-o de princípios e regras), bem como da compressão de postulado em específico e de suas hipóteses de aplicação. É o que será feito no presente subtópico, valendo-se especialmente das lições de Ávila.²¹⁰

A diferenciação entre princípios, regras e postulados deve ter início com a definição dos dois primeiros. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, que estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e exigem a adoção de comportamentos necessários à promoção do fim pretendido.²¹¹ Apenas para ilustrar essa concepção, cita-se como exemplo o princípio da moralidade administrativa, que estabelece um estado de confiabilidade e

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

²¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.

honestidade nas relações entre Poder Público e os particulares, de modo que a sua promoção depende de condutas sérias, leais e devidamente motivadas.²¹²

Trata-se da ideia de princípios em sentido estrito, que se diferenciam dos sobreprincípios em razão da sua amplitude. Mais precisamente, os sobreprincípios se caracterizam por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos. Como exemplo, o sobreprincípio do Estado de Direito determina a realização de um ideal de juridicidade, de responsabilidade e de previsibilidade da atuação estatal, também exigindo segurança, proteção e estabilidade para os direitos individuais. Essa finalidade mais abrangente abarca outros fins mais restritos, garantidos por outros princípios, como princípio da segurança jurídica, princípio da separação dos poderes e princípio da legalidade.²¹³

Já as regras, são normas imediatamente descritivas, descrevendo comportamentos obrigatórios, permitidos ou proibidos, cuja aplicação exige a correspondência entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.²¹⁴ Sendo assim, pode-se afirmar que as regras possuem uma rigidez maior, dado que sua superação apenas será admissível caso se verifiquem razões suficientemente fortes para tanto, seja na própria finalidade da regra, seja nos princípios que lhes são superiores.²¹⁵

Por fim, tem-se os postulados, consistentes nas condições essenciais sem as quais o objeto não pode ser apreendido. De um lado, os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas, motivo pelo qual se qualificam como normas de segundo grau. Nesses termos, por trás dos postulados, há sempre outras normas que estão sendo aplicadas. Enquanto os princípios e as regras são normas objeto de aplicação, os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. Ainda, enquanto os princípios e regras são originalmente dirigidos aos contribuintes e ao Poder Público, os postulados são dirigidos ao intérprete e ao aplicador do Direito.²¹⁶

Adicionalmente, os postulados hermenêuticos são necessários à compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico. Como exemplo, destaca-se o postulado da unidade do ordenamento jurídico, que exige a relação entre a parte e o todo, e o postulado da hierarquia, do qual resultam critérios importantes para a interpretação das normas, como a interpretação conforme a Constituição.²¹⁷

²¹² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 92-93.

²¹³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 93-94.

²¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.

²¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 94-95.

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 95-96.

²¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97-98.

Retornando aos postulados normativos aplicativos, entre os principais estão a proibição de excesso, a proporcionalidade e a razoabilidade, sendo este último o postulado que importa ao presente trabalho. Também conforme as lições de Ávila,²¹⁸ a razoabilidade deve ser compreendida como postulado (e não como regra ou princípio), na medida em que, em vez de se situar no nível das normas objeto de aplicação, fornece critérios para a aplicação de outras normas. Entre as hipóteses aplicativas do postulado da razoabilidade, quatro podem ser destacadas:

- (i) *Razoabilidade-equidade*: utilizada como critério para conjugar as normas gerais com as especificidades do caso concreto, seja indicando sob qual perspectiva a norma geral deve ser aplicada, seja demonstrando as razões pelas quais o caso concreto, em virtude de suas individualidades, não se enquadra na norma geral;
- (ii) *Razoabilidade-congruência*: exige uma vinculação das normas com o mundo no qual estão inseridas, quer exigindo a existência de um suporte empírico e adequado ao ato jurídico, quer demandando uma relação coerente entre a medida adotada e o fim por ela pretendido;
- (iii) *Razoabilidade-equivalência*: critério que exige a relação de equivalência entre duas grandezas, tal como a correspondência entre a taxa exigida e o serviço público prestado;
- (iv) *Razoabilidade-coerência*: exige a consistência entre os elementos que compõem a regra jurídica, vedando normas que instituem deveres contraditórios ou sem qualquer sentido prático.

No que ora interessa, merece destaque a última hipótese de aplicação da razoabilidade: *razoabilidade-coerência*. Ávila²¹⁹ apresenta um exemplo de aplicação da razoabilidade como critério que exige uma relação de coerência interna entre os elementos das regras jurídicas. Trata-se de julgamento realizado pelo Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no qual se analisou uma lei municipal que estabelecia a obrigação de os proprietários de imóveis apresentarem uma “carta de habite-se” aos prováveis compradores. A lei determinava que o documento fosse emitido por um órgão da Prefeitura incompetente para fornecê-lo e, embora previsse a obrigação ao proprietário, destinava a penalidade pelo descumprimento da norma ao estabelecimento imobiliário. Diante dessas características, a lei foi declarada inconstitucional pelo Tribunal por ferir o postulado da razoabilidade, eis que

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 487-488.

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 499.

atribuía um dever a uma pessoa e a penalidade a outra, bem como conferia a órgão função que não era de sua competência.

Nota-se que, em circunstância como a descrita, a razoabilidade-coerência proíbe uma norma contraditória em si mesma. Nas palavras de Ávila, a razoabilidade-coerência “impõe a ausência de contrariedade interna entre os elementos normativos, da própria norma ou de outras normas constantes do ordenamento jurídico”.²²⁰

Feitos esses apontamentos principais acerca do postulado da razoabilidade, a seguir será descrito o primeiro critério hermenêutico possível de solucionar o problema investigado. Em termos gerais, a aplicação do postulado da razoabilidade-coerência permite a prevalência de determinada qualificação quando a outra, de mesma hierarquia, apresentar-se contraditória com o próprio objetivo que levou à sua utilização, atentando-se contra o princípio da capacidade contributiva, constitucionalmente garantido. É o que será demonstrado com detalhes adiante.

6.1.2 Definição do critério

No decorrer do trabalho foram feitas considerações que contribuem diretamente para a definição dos critérios hermenêuticos. Viu-se que o legislador brasileiro decidiu manter a relação de dependência parcial mesmo após a convergência das normas contábeis ao padrão internacional, o que aqui se convencionou chamar de dependência reforçada, valendo-se de expressão equivalente utilizada no ordenamento jurídico italiano. Justamente diante desse cenário é que se nota o problema investigado: se antes da Lei nº 11.638/2007 era possível observar uma proximidade entre a mensuração do patrimônio e as formas jurídicas estabelecidas pelo Direito Civil, essa realidade foi alterada com a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, momento a partir do qual a mensuração dos fatos patrimoniais passou a se aproximar dos aspectos econômicos privilegiados pela Contabilidade (convertida em Direito Societário), distanciando-se do Direito Civil.

No Capítulo 3, demonstrou-se ser possível sustentar uma razão de ser para essa relação entre Contabilidade e Direito Tributário. O imposto de renda consiste em tributo que grava situações de fato,²²¹ ou seja, incide sobre os efeitos de atos e negócios jurídicos que representam acréscimos patrimoniais reveladores de capacidade contributiva. Dessa forma, a Contabilidade poderia servir como mecanismo de mensuração dos fatos econômicos que importam ao imposto

²²⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 500.

²²¹ SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador do impôsto de renda. *Revista de Direito Administrativo*, v. 12, p. 32-58, 1948, p. 33-34.

de renda, justamente por mensurar o patrimônio das entidades. Em termos mais simples, a Contabilidade, por estar mais próxima do dado econômico, seria o meio adequado para se aferir os acréscimos patrimoniais e a capacidade contributiva a eles subjacente. Ocorre, todavia, que esse raciocínio nem sempre poderá ser aplicado.

Nesse sentido, é preciso abordar a possível diferença entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Lima,²²² em obra exclusivamente destinada ao princípio em apreço, destaca existirem autores para os quais não há distinção entre as expressões. Para outros, a capacidade econômica seria uma medida de riqueza mais abrangente, alcançando a totalidade da riqueza do contribuinte, enquanto a capacidade contributiva representaria apenas aquela disponível para o pagamento de tributos. Em outros termos, a capacidade econômica representaria a existência de riqueza apta a ser tributada, ao passo que a capacidade contributiva indicaria a parcela de riqueza que ultrapassa o mínimo existencial, podendo, portanto, ser objeto de tributação.

Para Lima, essa distinção não teria relevância prática. O autor destaca que o rendimento inferior ao necessário para manter o mínimo existencial não indica capacidade econômica, o que seria suficiente para prejudicar a distinção. Em suas palavras, seria mais coerente reconhecer que “há rendimentos que, de tão reduzidos, sequer denotam a existência de capacidade econômica enquanto riqueza apta a indicar a capacidade de concorrer com os custos públicos”.²²³

Para os fins da presente dissertação, propõe-se que a questão seja analisada sob outra perspectiva, distinta da ideia de que a diferenciação entre as expressões (capacidade econômica e capacidade contributiva) envolveria a delimitação da parcela de riqueza destinada ao mínimo existencial. De forma mais clara, é importante que se faça a distinção entre a capacidade econômica mensurada pela Contabilidade e a capacidade contributiva enquanto princípio constitucional essencial à tributação da renda.

Sendo esse o enfoque, retoma-se as considerações já realizadas neste trabalho, no sentido de que o padrão contábil internacional, que possui as características de um *shareholder-oriented accounting model*, está substancialmente preocupado em reportar as informações que retratem o potencial de lucratividade da entidade. A aplicação das regras contábeis elaboradas conforme o padrão IFRS busca permitir uma visão prospectiva sobre os fluxos de caixa

²²² LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia*. São Paulo: Editora IBDT, 2023, p. 118-119. (Série Doutrinária Tributária, 52).

²²³ LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia*. São Paulo: Editora IBDT, 2023, p. 118-119. (Série Doutrinária Tributária, 52).

esperados,²²⁴ deixando de ser um retrato do passado, como se nota em modelos contábeis *stakeholder-oriented*. Na Contabilidade internacional, as demonstrações financeiras possuem um caráter essencialmente preditivo, o que se apresenta em conformidade com o objetivo de apresentar informações úteis, sobretudo aos investidores institucionais.

Um aspecto que demonstra esse desprendimento em relação ao passado é a escolha feita pela Contabilidade, para temas específicos, de se distanciar do custo histórico e mensurar os ativos e passivos pelo valor justo. Conforme já pontuado, o valor justo, nos termos definidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 00 (Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro), é o preço que seria recebido pela venda de ativo ou que seria pago pela transferência de passivo em transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração. O valor justo é verificável segundo a técnica de “marcação a mercado” (*mark-to-market*),²²⁵ de sorte que as regras contábeis orientadas pelo valor justo são suscetíveis de incorporar os efeitos dos acontecimentos econômicos de forma mais dinâmica e volátil, portanto.²²⁶

A ênfase da Contabilidade no valor justo, ainda que apenas para determinadas situações, afasta as regras contábeis de princípios caros ao Direito Tributário,²²⁷ como a realização e a capacidade contributiva em seu sentido jurídico. Isso porque, em razão das características acima abordadas, a capacidade econômica capturada pela Contabilidade pode estar associada a eventos futuros e incertos. Desse modo, a perda de certeza,²²⁸ especialmente relacionada ao valor justo, impede que a capacidade econômica apurada pela Contabilidade seja considerada como referência para o pagamento de tributos.

Em verdade, a capacidade contributiva que importa ao Direito Tributário, e que poderá ser tributada pelo imposto de renda, é aquela que decorre de uma riqueza *já auferida* e não *auferível*.²²⁹ Os fatos econômicos que serão gravados pelo imposto de renda devem ser dotados de definitividade, sendo indicadores da capacidade do contribuinte de, em razão do acréscimo

²²⁴ CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. A primazia da essência sobre a forma na prática contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 237-250, p. 241.

²²⁵ CHARNESKI, Heron. Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 124-125. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

²²⁶ HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K.R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. November 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921>. Acesso em: 14 jan. 2024.

²²⁷ FREEDMAN, Judith. Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges. *eJournal of Tax Research*, v. 2, n. 1, p. 71-99, 2004.

²²⁸ SCHÖN, Wolfgang. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting? *Tax Law Review*, v. 58, n. 2, p. 111-148, 2005.

²²⁹ MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *O (sempre) atual debate em torno da realização da renda*. No prelo.

patrimonial experimentado, recolher o tributo devido. Sendo assim, na hipótese em que a Contabilidade mensurar ganhos estimados, não haverá relevância, para fins jurídico-tributários, a capacidade econômica compreendida pelas normas contábeis.

De modo mais concreto, o princípio da capacidade contributiva deve ser interpretado no contexto do sistema jurídico tributário e dentro dos contornos estabelecidos pela Constituição.²³⁰ Na medida em que a Contabilidade possui uma função preditiva e poderá reportar informações passíveis de futuras alterações, a capacidade econômica apurada pelas regras contábeis não deve ser considerada, em todas as situações, como equivalente à capacidade contributiva em seu sentido jurídico.

Por essas razões, se as regras contábeis inseridas no Direito Societário são aplicadas para fins de tributação da renda, ao pressuposto de que comunicam uma informação econômica de melhor qualidade, e que por isso seriam compatíveis com a capacidade contributiva, sempre que essa aplicação negar o princípio da capacidade contributiva, ter-se-á uma contradição insuperável. De forma mais objetiva, não se pode aplicar uma regra ao pressuposto de que ela é mais compatível com a capacidade contributiva ao mesmo tempo em que tal regra nega o mencionado princípio.

É nesse ponto que se tornam pertinentes as ponderações realizadas linhas atrás sobre o postulado da razoabilidade. Como visto, a razoabilidade em sua feição razoabilidade-coerência proíbe a contrariedade entre os elementos normativos, da própria norma ou de outras normas constantes do ordenamento jurídico.²³¹ Assim, enquanto postulado que fornece critérios para a aplicação de outras normas, a razoabilidade, no contexto da presente dissertação, pode ser utilizada para orientar a aplicação da regra tributária relativa ao imposto de renda.

Portanto, (i) se, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, a legislação tributária faz referência a um conceito qualificado de maneiras distintas pelo Direito Societário e pelo Direito Civil; e (ii) se o conceito do Direito Societário, delineado com base nas regras contábeis elaboradas conforme o padrão IFRS, negar o princípio da capacidade contributiva; (iii) então, o conceito do Direito Societário não pode prevalecer, por ser contraditório em relação a finalidade de se utilizar das regras contábeis para mensurar fatos econômicos reveladores de capacidade contributiva; (iv) devendo, portanto, prevalecer o conceito do Direito Civil, por força do postulado da razoabilidade.

²³⁰ MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *O (sempre) atual debate em torno da realização da renda*. No prelo.

²³¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 500.

É importante notar que, ao se utilizar o postulado da razoabilidade, privilegia-se o princípio da capacidade contributiva, de assento constitucional. Trata-se de constatação relevante, pois os conflitos de qualificação objeto de estudo se referem a normas entre as quais não há hierarquia normativa, ou seja, referem-se a qualificações constantes de leis ordinárias de Direito Societário e de Direito Civil. Com isso, o critério que se relaciona com o princípio da capacidade contributiva se apresenta suficiente para resolver os conflitos em questão, inclusive sob a perspectiva de hierarquia de normas, na medida em que se aplicará um princípio constitucional para solucionar um problema inserido em nível normativo de hierarquia inferior.

A propósito, retornando às colocações sobre postulados, a compreensão do ordenamento jurídico como uma estrutura escalonada de normas se baseia no *postulado da hierarquia*.²³² Cuida-se de postulado hermenêutico, porquanto destinado à compreensão interna e abstrata do ordenamento, do qual resultam alguns critérios de interpretação, tais como a interpretação conforme a Constituição e, no presente cenário, um critério que favoreça regras ou princípios constitucionais para a interpretação de normas hierarquicamente inferiores.

Diante desses apontamentos, é possível estabelecer o seguinte critério hermenêutico: ao pressuposto de que as normas contábeis, convertidas em Direito Societário, estão mais próximas do dado econômico e que, por decorrência disso, estariam mais próximas do princípio da capacidade contributiva, sempre que a aplicação desse raciocínio levar a uma fragilização da capacidade contributiva, deve-se aplicar o postulado da razoabilidade para calibrar a dependência reforçada e afastar o conceito de Direito Societário. Do contrário, haverá uma contradição no ordenamento jurídico, por se permitir a aplicação de conceito que contraria um dos princípios essenciais para a tributação da renda.

Estabelecido o critério, cumpre fazer um esclarecimento, acompanhado de uma ressalva. Sendo a capacidade contributiva o cerne do método definido, a aplicação do critério também se faz necessária na hipótese em que se verifica a manifestação de capacidade contributiva, mas a aplicação das regras contábeis é capaz de, a princípio, levar à não tributação. Assim como o critério definido afasta a tributação no caso em que a capacidade contributiva não se faz presente, o raciocínio a contrário é igualmente possível, levando à tributação da manifestação de capacidade contributiva mesmo no caso em que a norma contábil pretender excluir certo ganho do resultado. Também nessas circunstâncias, deve prevalecer, para fins de tributação da renda, o conceito de capacidade contributiva em seu sentido jurídico.

²³² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97-98.

Ocorre que, com isso, não se pretende defender que toda manifestação de capacidade contributiva deve ser tributada. Isso porque, apenas há que se falar em tributação quando presentes todos os aspectos da hipótese de incidência. Para além disso, não se desconhece a possibilidade de o legislador optar por expressamente isentar do imposto de renda determinada situação, como o que ocorre, por exemplo, na venda de ações em tesouraria, em razão do disposto no art. 38, IV, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, já abordado no presente trabalho. No referido exemplo, há a manifestação de capacidade contributiva, porém o legislador excluiu da determinação do lucro real as importâncias recebidas pela companhia dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de lucro de venda de ações em tesouraria.

Isso pode ocorrer tanto nos casos de isenções técnicas (ou impróprias) como nos casos de isenções próprias (ou de subvenção). As primeiras, conforme explicam Schoueri e Galdino,²³³ são estabelecidas pelo legislador para conformar a hipótese tributária, ou seja, é utilizada para desenhar a hipótese tributária para que seja observado o sistema no qual está inserida. Já as isenções próprias, explicam os mesmos autores,²³⁴ são estabelecidas pelo legislador como forma de conferir benefício em determinada situação, afastando a tributação mediante um fundamento que justifique a diferenciação.

Seja como for, quando se estiver diante de uma situação na qual, mesmo ocorrendo a manifestação de capacidade contributiva, o legislador optou por afastar a tributação mediante a previsão de uma regra de isenção, o critério ora definido não deve ser aplicado. No entanto, inexistindo previsão legal no sentido da isenção, deve ser atribuída importância à capacidade contributiva, verificando-se se o registro contábil levaria à não tributação mesmo na hipótese em que se nota a sua manifestação. Sendo esse o caso, entende-se ser possível a aplicação do critério.

6.1.3 Aplicação do critério ao caso paradigmático da alienação de participação societária sem perda de controle

Assim como no Capítulo 5 foi demonstrado que os critérios ali analisados seriam insuficientes para solucionar o caso paradigmático, também no presente capítulo as

²³³ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A isenção técnica do imposto de renda nos Fundos de Investimento Imobiliário (FIIs) e os ganhos de capital na alienação de quotas de outros FIIs. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 51, p. 251-297, 2º quadrimestre 2022, p. 257.

²³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A isenção técnica do imposto de renda nos Fundos de Investimento Imobiliário (FIIs) e os ganhos de capital na alienação de quotas de outros FIIs. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 51, p. 251-297, 2º quadrimestre 2022, p. 257-258.

considerações teóricas serão transpostas ao caso da alienação de participação societária sem perda de controle, para que seja possível a sua visualização na prática.

Apenas para rememorar, por um lado, caso se considere que o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 faz referência a conceitos de Direito Civil, forçoso seria reconhecer que nesta operação ocorre a transferência de propriedade (alienação), cuja consequência pode ser um resultado positivo na esfera patrimonial do alienante, independentemente do seu registro em conta de patrimônio líquido. Partindo-se dessa compreensão, o ganho auferido deveria ser tributado. Por outro lado, valendo-se dos conceitos de Direito Societário, seria necessário considerar que as regras contábeis não determinam o registro em conta de resultado de um ganho decorrente deste tipo de operação, por considerar tratar-se de uma transação entre sócios. Ou seja, sob a ótica estrita e funcional da Contabilidade inexistiria um resultado apto a ser tratado como ganho, afastando-se, a partir desta aceção, a incidência do imposto de renda.

Feita essa breve retrospectiva do caso, destaca-se que a proposta de sua solução por meio do critério acima estabelecido é, em certa medida, peculiar, o que não retira sua validade. Explica-se. O critério definido demanda que se observe se o registro contábil reconhece riquezas que não são compatíveis com a capacidade contributiva. Dito de outro modo, se em razão da aplicação de um conceito de Direito Societário poderia ocorrer a tributação de uma riqueza que não ostenta manifestação de capacidade contributiva pelo contribuinte.

Ocorre que, na alienação de participação societária sem perda de controle, caso se entenda que a legislação tributária faz referência aos conceitos do Direito Societário, estar-se-ia diante de uma situação de não tributação apesar da existência de uma riqueza nova reveladora de capacidade contributiva. Significa dizer que o Direito Societário negaria o princípio, não por levar à tributação uma riqueza que não revela capacidade contributiva, mas por afastar a incidência do imposto de renda em um cenário no qual a capacidade contributiva se faz presente. Melhor seria dizer que, no caso paradigmático, a aplicação do conceito advindo do Direito Societário afastaria a devida aplicação do princípio da capacidade contributiva, em uma situação na qual inexistente uma regra de isenção expressa capaz de autorizar a não tributação.

Isso pode ser constatado pelo fato de que, na alienação de participação societária sem perda de controle, há de fato uma operação da qual pode resultar uma diferença positiva entre o valor pelo qual as participações societárias alienadas são ajustadas e o valor da contrapartida. Muito embora não ocorra o registro em conta de resultado, não se trata de uma operação futura que a Contabilidade mensura apenas em razão de sua função preditiva. Ocorrendo efetivamente a alienação das participações societárias, e sendo possível apurar com certeza o resultado

positivo decorrente da operação, pode-se verificar a presença da capacidade contributiva da pessoa jurídica alienante, atraindo-se a tributação.

Esse raciocínio somente é possível em razão do postulado da razoabilidade. Como visto, vigora no Brasil a dependência reforçada, já que o legislador manteve a determinação de que o lucro real deve ser apurado a partir do lucro contábil. Com isso, a ausência de registro em conta de resultado, no caso paradigmático, deveria levar à não inclusão da diferença positiva no lucro real. No entanto, partindo-se do pressuposto de que a escolha pela dependência parcial decorre da aptidão da Contabilidade de mensurar a capacidade contributiva, tem-se uma contradição, pois a aplicação das regras contábeis convertidas em Direito Societário impediria a tributação em uma situação na qual a capacidade contributiva é manifestada.

Ainda sob essa perspectiva, não se deve perder de vista a constatação, já feita neste trabalho, de que o tratamento contábil decorre do fato de que a Contabilidade considerar a operação como uma transação realizada entre sócios, o que inclusive se aplica na hipótese em que a controladora adquire, de acionistas minoritários, participação societária de sua controlada. Nesse caso, a diferença positiva entre o valor de aquisição e o valor patrimonial da participação adquirida deve ter sua contrapartida registrada a débito no patrimônio líquido, e não a débito de mais-valia de ativos líquidos e a débito de ágio no seu ativo.²³⁵⁻²³⁶

A esse respeito, de acordo com o IASB, esse tratamento contábil atribuído às aquisições e alienações de participação societária levadas a efeito pela controladora também pode ser justificado pelo fato de os ativos já estarem sob o seu controle, de sorte que uma transação adicional com os acionistas não controladores não afeta a capacidade de geração de riqueza desses ativos.²³⁷ Ou seja, a partir disso é possível afirmar que, sob a ótica da Contabilidade,

²³⁵ Confira-se o que determina o item 67 da Interpretação Técnica ICPC 09: “67. Portanto, se a controladora adquirir mais ações ou outros instrumentos patrimoniais de entidade que já controla, deve considerar a diferença entre o valor de aquisição e o valor patrimonial contábil adquirido em contrapartida do seu patrimônio líquido (individual e consolidado), semelhantemente, por exemplo, à compra de ações próprias (em tesouraria). No caso de alienação, desde que não seja perdido o controle sobre a controlada, a diferença também deve ser alocada ao patrimônio líquido, e não ao resultado.

²³⁶ TAKATA, Marcos Shigueo. Transações de capital – compra e venda de investimento sem perda de controle – ágio, ganho ou perda de capital – resultado não realizado (RNR) – distinções entre os tratamentos contábil e fiscal? In: SILVA, Fábio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (org.) *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 323-364, p. 326.

²³⁷ MACHADO, Paulo José; OSTWALD, Marcio Fampa; RELVAS, Tânia Regina Sordi. Consolidação: IAS 27 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas, IAS 28 – Investimentos em coligadas e IAS 31 – Interesses em empreendimentos em conjunto. In: *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2010 *apud* TAKATA, Marcos Shigueo. Transações de capital – compra e venda de investimento sem perda de controle – ágio, ganho ou perda de capital – resultado não realizado (RNR) – distinções entre os tratamentos contábil e fiscal? In: SILVA, Fábio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (org.) *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 323-364, p. 326.

sequer há uma alteração na capacidade econômica da controladora, motivo pelo qual as variações patrimoniais decorrentes dessas operações não devem transitar pelo resultado.

Contudo, tal entendimento não deve prevalecer ao se analisar a questão sob a perspectiva da capacidade contributiva em seu sentido jurídico. Afinal, ocorrida a alienação da participação societária e constatada a diferença positiva entre o valor pelo qual são ajustadas as participações societárias e o valor justo da contrapartida, pode-se afirmar que a controladora (alienante) terá experimentado um ganho efetivo, do qual poderá retirar o valor suficiente para contribuir com os cofres públicos.

Adicionalmente, viu-se no Capítulo 2 que o princípio da capacidade contributiva consiste em um corolário do princípio da igualdade,²³⁸ apresentando-se como uma medida de comparação entre os contribuintes. Partindo-se dessa compreensão, é preciso que a alienação de participação societária sem perda de controle seja tratada, no que se refere aos efeitos tributários, da mesma forma como as alienações ordinárias de participação societária (i.e., aquelas ocorridas entre pessoas jurídicas que não compõem o mesmo grupo), em relação às quais não há determinação contábil no sentido de que eventual diferença positiva decorrente da alienação deve ser registrada no patrimônio líquido, o que afasta, ao menos em tese e a princípio, discussões acerca da tributação dessa diferença.

Afinal, muito embora não se desconheça a possibilidade de a legislação tributária tratar de forma específica determinada situação (como ocorre em relação às hipóteses de isenção, como visto acima), via de regra não há qualquer critério constitucionalmente válido²³⁹ para justificar a diferenciação entre tais situações de forma a sobre cada uma delas se aplicar efeitos tributários distintos. Em verdade, o princípio da capacidade contributiva se apresenta como o critério capaz de aproximar essas situações, inexistindo justificativa para aplicação de tratamento tributário diferenciado para hipóteses que se apresentam iguais sob a perspectiva da configuração do fato gerador do imposto de renda, e para as quais o legislador não previu, de forma expressa, um tratamento tributário diferenciado.

Demonstrado que o critério acima definido pode ser utilizado para solucionar o caso paradigmático, vale apresentar um esclarecimento adicional. Em relação ao tema da capacidade contributiva, muito se diz sobre a impossibilidade de se invocar o referido princípio em favor do Fisco. Isso porque, apenas a exteriorização da capacidade contributiva não autoriza a

²³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 380.

²³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 46-50.

tributação,²⁴⁰ de modo que não se deve suscitar o princípio para defender a tributação em situações nas quais não se fazem presentes todos os atributos da hipótese de incidência.

Todavia, cumpre esclarecer que não é isso o que se verifica no caso paradigmático. É que, não se está diante de uma situação na qual não estão presentes os atributos essenciais do imposto de renda. Com efeito, partindo-se da premissa de que o caso em concreto não apresenta peculiaridades, é possível defender, na alienação de participação societária sem perda de controle, a presença de uma renda disponível, de um acréscimo patrimonial realizado. O que se faz mediante aplicação do critério ora definido é: verificada a manifestação de capacidade contributiva (além dos outros atributos da hipótese de incidência), aplica-se o postulado da razoabilidade para que, nesse cenário em específico, seja relativizada a dependência reforçada e, conseqüentemente, afastados os conceitos decorrentes do Direito Societário.

6.2 A consideração da função informacional da Contabilidade para fins de definição de seus efeitos sobre a tributação da renda

O segundo critério hermenêutico que se pretende delimitar no presente trabalho envolve a função informacional das normas contábeis. Conforme será visto diante, o objetivo de fornecimento de informações de qualidade para os usuários interfere diretamente na elaboração das demonstrações financeiras, o que torna necessário levar em consideração esse *informational approach* para que sejam definidos os efeitos da Contabilidade sobre a tributação da renda, em específico no contexto de conflitos de qualificação entre Direito Societário e Direito Civil. Para tanto, é importante que antes seja demonstrado o que se entende por função informacional da Contabilidade.

6.2.1 Função informacional da Contabilidade

A Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro emitida pelo CPC (Pronunciamento Contábil CPC 00 (R2)) destaca, em seu item 1.2., que o objetivo do relatório financeiro para fins gerais é “fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade”. Tais decisões envolvem: (i)

²⁴⁰ LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. *Eficácia normativa do princípio da capacidade contributiva*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 210.

comprar, vender ou manter instrumento de patrimônio e de dívida; (ii) conceder ou liquidar empréstimos ou outras formas de crédito; ou (ii) exercer direitos de votar ou de outro modo influenciar os atos da administração que afetam o uso dos recursos econômicos da entidade.

Para a tomada de tais decisões, os investidores necessitam da avaliação do valor, da época e da perspectiva de futuro fluxos de entrada de caixa e da avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade.²⁴¹ E, para tais avaliações, apresentam-se necessárias as informações sobre: (i) os recursos econômicos da entidade, reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos econômicos e reivindicações; e (ii) a eficiência do órgão de administração no cumprimento de suas responsabilidades sobre o uso dos recursos econômicos da entidade.²⁴²

Ainda conforme indicado na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, os Pronunciamentos Contábeis são desenvolvidos para fornecer um conjunto de informações que atenda às necessidades do maior número de usuários, os quais possuem necessidades e desejos de informação diferentes e possivelmente conflitantes.²⁴³ Ainda a respeito da destinação dos dados contábeis, como também pontuado pelo CPC, a administração da entidade, embora interessada em informações financeiras, não precisa se basear em relatórios financeiros para fins gerais, na medida em que pode obter internamente as informações financeiras que precisa.²⁴⁴ Em adição, o item 1.10 registra que os relatórios não são direcionados aos reguladores e ao público em geral.

Na linha das disposições constantes da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, a doutrina destaca a função informacional da Contabilidade. Para Iudícibus,²⁴⁵ em lições inclusive anteriores à convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, a definição dos objetivos da Contabilidade deve levar em consideração duas diferentes abordagens. A primeira delas considera que as normas contábeis visam fornecer aos seus usuários um conjunto básico de informações capaz de atender a todos de forma idêntica, a despeito de suas diferenças. Já a segunda abordagem reconhece a diversidade de interesses envolvidos, de modo que a Contabilidade deveria ser capaz de apresentar as informações diferenciadas para cada tipo de usuário.

O autor propõe, então, uma abordagem intermediária, defendendo um “arquivo básico de informação contábil”, cuja característica principal seria a possibilidade de ser adaptado

²⁴¹ Item 1.3 da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro – Pronunciamento Contábil CPC 00 (R2).

²⁴² Item 1.4 da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro – Pronunciamento Contábil CPC 00 (R2).

²⁴³ Item 1.8 da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro – Pronunciamento Contábil CPC 00 (R2).

²⁴⁴ Item 1.9 da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro – Pronunciamento Contábil CPC 00 (R2).

²⁴⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1980, p. 16-17.

conforme os distintos interesses envolvidos. Nas palavras do autor, o “arquivo básico de informação contábil” pode ser utilizado “de forma mais flexível por vários tipos de usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou ‘data-base’ estabelecido pela Contabilidade”. Sob essa perspectiva, Iudícibus define o objetivo da Contabilidade como o fornecimento de informações para os vários usuários.

Também a respeito dessa função informacional, Iudícibus, Lopes e Martins²⁴⁶ tratam do enfoque ético da Contabilidade, baseado na geração de informações básicas capazes de atender a todos os usuários, em sentido semelhante ao “arquivo básico de informação contábil” acima abordado. De acordo com o enfoque ético, a partir da informação contábil cada usuário deverá ser capaz de prever os fluxos de caixa futuros, adaptando o arquivo básico em busca da *true and fair view* ou da *faithful representation*, sempre com base em uma determinada carga de subjetividade.

Ainda sob esse enfoque, vale também apresentar as considerações de Lopes e Martins²⁴⁷ acerca da relevância da informação contábil especificamente no mercado financeiro. Ao tratar do tema, os autores destacam que o mercado financeiro é composto por instituições que podem ser divididas em dois grandes grupos. De um lado, tem-se os intermediários financeiros, cujo papel principal é obter recursos e alocá-los nas melhores oportunidades de investimentos, oferecendo rentabilidade otimizada para os investidores. Exemplos de intermediários financeiros são os bancos, seguradoras, corretoras e distribuidoras. Ao lado dos intermediários financeiros, estão os intermediários informacionais, responsáveis pelo fluxo de informações para que os recursos sejam alocados adequadamente. Exemplos de intermediários informacionais são os auditores, analistas de mercado de capitais e empresas de *rating*.

Ou seja, no mercado financeiro o fluxo de informações permite a avaliação das peculiaridades dos ativos adquiridos e a monitoração de *performance*. A Contabilidade atua, nesse cenário, como importante fonte de informação. Como alertam os autores, a análise de balanços permite a avaliação da qualidade dos ativos; a remuneração de executivos pode auxiliar na avaliação da *performance* dos agentes investidos; a análise de *debt covenants* em

²⁴⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da contabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 348-354, p. 350-351.

²⁴⁷ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 75-76.

dívidas contribui para o controle do comportamento dos gestores após a concessão de créditos.²⁴⁸

Em sua análise sobre o assunto, os autores chamam atenção à relação entre a informação contábil e o preço dos títulos negociados em bolsas de valores. Isso porque, os dados da Contabilidade reproduzem um conteúdo que o mercado ainda não possui. Além disso, como os preços de mercado refletem as expectativas dos agentes econômicos acerca do futuro da entidade, há estudos que indicam que o preço e o volume negociados reagem fortemente à informação contábil, que se preocupa com a potencialidade de geração de lucros da sociedade.²⁴⁹

Diante dessas colocações, pode-se concluir que a Contabilidade baseada no padrão IFRS está preocupada, acima de tudo, com um tratamento orientado para a qualidade da informação.²⁵⁰ Com base nesse postulado, tem-se que, para que a Contabilidade atenda à demanda de seus usuários, os procedimentos contábeis devem fornecer informações que sejam úteis e relevantes a eles.²⁵¹ E tais informações devem ser orientadas para o futuro e com qualidade para o futuro, indicando a perspectiva de rentabilidade da entidade.

A apresentação dessas informações se dá por meio do processo contábil, no qual será atribuída determinada qualificação ao fato patrimonial após as etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Referidas fases do processo contábil são explicadas por Lopes e Martins, sendo relevante defini-las brevemente.

A fase de *reconhecimento* envolve a classificação da natureza econômica. Nessa etapa, o responsável por preparar as demonstrações financeiras deverá avaliar, com base nas normas contábeis a que está sujeito, se determinada transação econômica deve ser ou não reconhecida contabilmente e qual a sua natureza. Para exemplificar, Lopes e Martins²⁵² chamam atenção à situação em que uma sociedade sacrifica recursos para investir em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Assim, na fase de reconhecimento, deve-se decidir se a aquisição de novos produtos deve ser registrada como um ativo ou como uma despesa. Ainda no exemplo utilizado

²⁴⁸ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 76.

²⁴⁹ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 77.

²⁵⁰ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Forma e substância no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Editora IBDT, 2021, p.41.

²⁵¹ LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 56-81, p. 77.

²⁵² LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 51-52.

pelos autores, quando um supermercado adquire novos produtos para revenda, trata-se de um ativo, mais especificamente o estoque.

Na segunda etapa, será definida qual é a base de *mensuração*. Por exemplo, será analisado se determinado ativo deverá ser mensurado pelo custo histórico ou pelo valor justo, ou qual será a base para o cálculo de depreciação. É também na fase de mensuração que será determinado como uma receita deve ser mensurada, como ocorre na hipótese de receita de construção, na qual será preciso determinar se a receita deverá ser mensurada ao longo da execução da obra ou apenas no momento da venda.

Por fim, na fase de *evidenciação*, os processos de reconhecimento e mensuração realizados serão demonstrados aos usuários externos à organização. A propósito, em algumas situações a entidade realiza a evidenciação de itens que não estão formalmente reconhecidos nas demonstrações financeiras. É o caso, por exemplo, dos passivos contingentes cuja chance de perda seja classificada como possível, os quais são evidenciados tão somente em notas explicativas.

Feita essa descrição das etapas do processo contábil e retornando à questão da função informacional, é preciso reforçar que a dentro da própria ciência contábil há um espaço de subjetivismo, já indicado acima. As normas contábeis não fazem uma reprodução literal dos fatos econômicos, existindo diferentes juízos de valor a serem considerados no momento da elaboração das demonstrações financeiras. Assim, dentro deste subjetivismo, é possível que a preocupação da Contabilidade com melhor informar resulte inclusive em uma desconsideração da substância de determinado fato econômico.

Para melhor explicar esse raciocínio, registra-se que, como regra geral, a informação produzida pela Contabilidade é a captura e relato da essência econômica dos fenômenos por ela abordados.²⁵³ Trata-se de ideia de primazia da essência sobre a forma, que se confunde com a característica de “representação fidedigna” dos relatos financeiros, que impõe a necessidade de seja representada de forma fidedigna a essência dos fatos econômicos. De acordo com o item 2.12 da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, em muitas circunstâncias a essência do fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas; mas, se não forem as mesmas, fornecer informações somente a respeito da forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico.

²⁵³ CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. A primazia da essência sobre a forma na prática contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 237-250, p. 238.

Ocorre que, ainda que a ideia de prevalência da substância econômica sobre a forma oriente a elaboração das demonstrações financeiras, não se desconhece que, como decorrência do postulado informacional, a lógica do *accounting follows economics* está sujeita a exceções. Mais precisamente, é possível que o objetivo de melhor informar faça com que a substância econômica do fenômeno reportado pela Contabilidade seja desconsiderada, privilegiando-se a forma que melhor represente a informação que se pretende fornecer aos usuários.

Um bom exemplo desta sistemática consiste nos planos de pagamento baseado em ações ou *stock option plans* (SOP). Resumidamente, tais planos podem ser tratados como um benefício concedido por uma sociedade a certos empregados ou colaboradores, e consistem em “contratos em que se estipulam determinadas condições para a aquisição e posterior alienação de ações (ou outros direitos) a preços determinados”.²⁵⁴ No que ora interessa, registra-se que, na Contabilidade, os SOP são tratados como despesa, muito embora não se verifique um efetivo desembolso de caixa associado à entrega de ações²⁵⁵ para se justificar o registro contábil no resultado.

De todo modo, pode-se pontuar que o registro dos SOP como despesa contribuiria para uma maior transparência na divulgação das remunerações atribuídas a executivos.²⁵⁶ Ou seja, optou-se por evidenciar os SOP como despesa com o intuito de que seja disponibilizada uma informação econômico-financeira de qualidade aos usuários, de forma que as demonstrações financeiras possam ser utilizadas como uma ferramenta para tomada de decisões acerca do futuro, ainda que para isso seja necessária uma espécie de relativização do conceito contábil de despesa.²⁵⁷⁻²⁵⁸ De forma ainda mais objetiva, optou-se por privilegiar determinado registro em detrimento da substância econômica do fenômeno, com o objetivo precípuo de melhor informar os usuários dos relatos financeiros.

²⁵⁴ FAJERSZTAJN, Bruno. Realização da renda nos planos de stock option: uma análise na perspectiva dos beneficiários. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: Editora IBDT, 2019. p. 405-443, p. 406.

²⁵⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Tributação da renda e pagamento baseado em ações*. No prelo.

²⁵⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio; CHARNESKI, Heron. Stock option: aproximações possíveis e distanciamentos necessários entre o direito e a contabilidade. In: SILVA, Fábio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 189-209, p. 199.

²⁵⁷ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Tributação da renda e pagamento baseado em ações*. No prelo.

²⁵⁸ Para Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes, despesas podem ser conceituadas nos seguintes termos: “Saídas ou outras utilizações dos ativos de uma entidade ou criação de passivos (ou uma combinação de ambas) durante um período, advindas da venda de ativos, prestação de serviços ou outras atividades que se constituam no objeto central de atuação da entidade.” (LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 119).

Por fim, é importante destacar que, em determinadas circunstâncias, o postulado informacional pode apresentar uma relação direta com o postulado da entidade e com o objetivo da Contabilidade de, por meio dos balanços consolidados, reportar os dados referentes tanto à controladora quanto às controladas. É dizer, na medida em que os balanços consolidados combinam as demonstrações financeiras da controladora e das controladas, e tendo em vista que por vezes os usuários possuem interesse nas informações de tais sociedades em conjunto, as informações reportadas se preocuparão com tal agrupamento, e não com as pessoas jurídicas consideradas isoladamente.

Tais considerações são reforçadas pelo fato de que o padrão IFRS privilegia fortemente as demonstrações financeiras consolidadas. Dessa forma, a Contabilidade internacional cuidará de reportar as informações de acordo com as características dos balanços consolidados e com aquilo que os usuários de tais balanços precisam ter conhecimento.

Contudo, conforme já tratado neste trabalho, o Brasil optou por adotar o padrão IFRS também para a elaboração das demonstrações financeiras individuais. Isso faz com que certos registros contábeis, delineados para melhor fornecer as informações da controladora e de suas controladas de forma consolidada, sejam aplicados aos balanços que se referem à determinada sociedade de modo isolado. Não deve surpreender, portanto, uma situação em que o postulado informacional não se concilie com as demonstrações financeiras de uma só pessoa jurídica, eis que pensado para a apresentação dos dados do grupo como um todo.

6.2.2 Definição do critério

No item anterior, demonstrou-se que a Contabilidade baseada no padrão IFRS possui uma função informacional. Por essa razão, a qualificação dos fatos patrimoniais (resultado das etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação) será realizada com o objetivo de fornecer informações de qualidade aos usuários, sobretudo com qualidade para o futuro, tendo em vista a função preditiva da Contabilidade.

Como também visto acima, a função informacional pode ser relacionada com o fato de a Contabilidade baseada no padrão internacional ser precipuamente voltada às demonstrações financeiras consolidadas. Significa dizer que as normas contábeis são elaboradas com o objetivo de que os usuários tenham acesso às informações da controladora e de suas controladas, e não apenas de uma sociedade isoladamente considerada.

A partir desses fatores já se pode perceber a possibilidade de a Contabilidade optar por evidenciar determinado fato econômico de forma diferente do que naturalmente seria esperado.

A máxima *accounting follows economics*, nesse cenário, pode ser excepcionada para dar lugar à forma que melhor evidencie a informação que as normas contábeis pretendem fornecer aos seus usuários. Em outras palavras, ainda que a Contabilidade reconheça a substância de determinado fato econômico, a maneira que se opta por evidenciá-lo poderá ser diretamente influenciada pelo objetivo de que os usuários tenham acesso às informações necessárias para a tomada de decisões em relação ao futuro.

No entanto, em virtude das considerações tecidas ao longo da presente dissertação é possível afirmar que, quando se estiver diante do cenário descrito no parágrafo anterior, as regras contábeis não devem repercutir na determinação da base de cálculo do imposto de renda, salvo na hipótese em que o legislador tributário expressamente tenha regulado a situação. Em primeiro lugar, essa constatação decore do fato de a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS não ter tido, originalmente, um intuito tributário. A Lei nº 11.638/2007 teve o objetivo de alterar a legislação societária para harmonizá-la com a Contabilidade internacional, inexistindo, nesse primeiro momento, qualquer ponderação a respeito da adequação do novo padrão contábil para fins tributários.

Por certo, a modificação da legislação tributária, para adequá-la às alterações feitas na legislação societária, ocorreu posteriormente, com a edição da Lei nº 12.973/2014. De toda forma, a constatação de que a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS não teve um propósito tributário torna necessário que as situações não reguladas expressamente pela legislação tributária sejam tratadas com maior cautela. E esse cuidado deve ser ainda maior na situação descrita acima, na qual a Contabilidade decide evidenciar determinado fato patrimonial da forma mais útil aos seus usuários, o que pode afastar o registro contábil da verdadeira substância do fato econômico.

Muito se diz sobre a impossibilidade de o princípio da primazia da substância sobre a forma afastar a natureza jurídica de determinado fato patrimonial. Um exemplo comumente utilizado para retratar esse entendimento é o da venda de um ativo com o compromisso de recompra. Para o direito, o ativo deixa o patrimônio da pessoa jurídica alienante, retornando por ocasião de sua recompra. Já para a Contabilidade, o compromisso de recompra representa que o ativo, economicamente, jamais deixou o patrimônio inicial, o que caracterizaria uma operação de financiamento.²⁵⁹

Propõe-se, aqui, a aplicação de um raciocínio semelhante. Da mesma maneira que o uso da substância sobre a forma pela Contabilidade não deve vincular a interpretação jurídica de

²⁵⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 144.

determinado fato patrimonial, na hipótese em que a Contabilidade decide se distanciar da efetiva substância para atender ao postulado informacional o registro contábil não deve ser aplicado sem qualquer ponderação para fins tributários.

Em segundo lugar, e como já apontado em mais de uma oportunidade neste trabalho, o Brasil optou por adotar as normas contábeis editadas conforme o padrão IFRS também para os balanços individuais, a despeito de a Contabilidade internacional ter como principal destinatário as demonstrações financeiras consolidadas. A esse fato deve ser atribuída relevância para fins de definição do critério, haja vista que, na medida em que as informações fornecidas pela Contabilidade levam em consideração o balanço consolidado, os dados evidenciados podem não fazer sentido sob a perspectiva do balanço individual, utilizado pra fins de apuração do IRPJ.

A propósito, a utilização do padrão internacional para a elaboração das demonstrações financeiras individuais foi também adotada pela Itália. Contudo, como visto no Capítulo 3, a legislação italiana foi alterada para determinar, expressamente, a prevalência da Contabilidade sobre a legislação tributária sempre que se estiver diante de critérios relacionados à qualificação, classificação e imputação temporal. Trata-se do já abordado princípio da *derivazione rafforzata*, por meio do qual os critérios de qualificação, classificação e imputação temporal dos fatos patrimoniais determinados nas demonstrações financeiras se sobrepõem ao regime civilístico, o que não impede que eventuais ajustes sejam determinados pelo legislador.

Embora tenha se adotado a expressão “dependência reforçada” no presente trabalho, para se referir à opção do legislador brasileiro por manter a relação de dependência parcial mesmo após a Lei nº 11.638/2007, diferentemente do que ocorreu em terras italianas não há no Brasil uma regra que determine a prevalência da Contabilidade para qualificação dos fatos patrimoniais. Isso reforça a necessidade de se investigar as razões pelas quais a Contabilidade opta por evidenciar um fato de determinada maneira, de modo que, uma vez constatado que o registro contábil favorece a função informacional atrelada ao balanço contábil, em detrimento da substância, os efeitos tributários não devem ter por referência o dado contábil.

Diante dessas considerações, estabelece-se o seguinte critério: sempre que o resultado do processo contábil consistir em uma qualificação que favorece a função informacional, em detrimento da substância econômica, e sempre que essa informação estiver relacionada com o fato de a Contabilidade internacional estar originalmente direcionada às demonstrações financeiras consolidadas, a definição dos efeitos tributários não deve ter por referência o dado contábil. Nessa hipótese, considerando que a Contabilidade foi convertida em Direito Societário

sem antes passar por esse filtro, no contexto de um possível conflito de qualificação deve-se afastar o conceito decorrente do Direito Societário.

6.2.3 Aplicação do critério ao caso paradigmático da alienação de participação societária sem perda de controle

Para aplicar o conceito acima estabelecido ao caso paradigmático, basta considerar que as normas contábeis aplicáveis ao registro da alienação de participação societária sem perda de controle são originalmente voltadas às demonstrações financeiras consolidadas. Nesse aspecto, considerando que a operação é tratada pela Contabilidade como uma transação entre sócios, e tendo em vista que as demonstrações financeiras consolidadas reportam conjuntamente as informações da controladora e das controladas, sob a perspectiva contábil faz sentido a ausência de registro em conta de resultado, registrando-se eventual resultado positivo no patrimônio líquido.

É possível afirmar que se está diante de uma situação em que o registro contábil é determinado considerando a qualidade da informação que se pretende oferecer aos usuários. Por compreender que se trata de uma operação entre sócios, e diante da sua preocupação em fornecer aos usuários informações com qualidade para tomada de decisões em relação ao futuro, a Contabilidade decidiu por não evidenciar o ganho decorrente da transação no resultado. Afinal, se a transação é realizada entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo, e se o usuário busca nas demonstrações financeiras consolidadas os dados do grupo como um todo, por qual razão evidenciar um resultado?

O fato de a Contabilidade adotar esse tratamento não significa que não se reconhece a existência de uma verdadeira alienação. Embora não ocorra a perda do controle, a participação societária alienada pela controladora é transmitida para outra sociedade do mesmo grupo. Ou seja, substancialmente tem-se uma alienação propriamente dita, com a participação de duas partes que manifestam e efetivam a sua vontade de concretizar a transferência da propriedade de um bem. No entanto, diante da função informacional, afasta-se da ideia de prevalência da substância sobre a forma, atribuindo-se à operação uma forma de registro que decorre essencialmente da maneira como a Contabilidade pretende fornecer as informações consolidadas aos seus usuários.

Ocorre que, ao se aplicar tais ponderações para fins tributários, deve-se considerar que as normas contábeis relativas à alienação de participação societária sem perda de controle, no Brasil, não são válidas apenas para as demonstrações financeiras consolidadas, mas também

para os balanços individuais. Nos termos do item 67 da Interpretação Técnica ICPC 09, no caso de alienação, pela controladora, de ações de uma controlada, a diferença entre o valor pelo qual são ajustadas as participações societárias e o valor justo da contrapartida paga ou recebida deve ser alocada diretamente ao patrimônio líquido individual.

Apenas para ilustrar essa sistemática, adiante será apresentado um simples exemplo.

A Companhia A adquire, por R\$ 1.300, 80% das ações da Companhia B, que possui patrimônio líquido contábil igual (por simplificação) a seus valores justos, no montante de R\$ 1.250. Com isso, a Companhia A paga ágio no valor de R\$ 300 (diferença entre R\$ 1.300 e 80% de R\$ 1.250). O balanço individual da Companhia A pode ser representado nos seguintes termos:

Balanço Individual 1 da Companhia A			
Ativos diversos	R\$ 1.000	Capital	R\$ 1.500
Investimentos na controlada B			
Valor justo dos ativos líquidos	R\$ 1.000		
<i>Goodwill</i>	R\$ 300	<u>R\$ 1.300</u>	Reservas
		R\$ 2.300	<u>R\$ 800</u>
			R\$ 2.300

Já o balanço consolidado da Companhia A e sua controlada pode ser assim representado:

Balanço Consolidado 1 da Companhia A			
Ativos diversos	R\$ 2.250		
<i>Goodwill</i>	<u>R\$ 300</u>	Capital	R\$ 1.500
		Reservas	R\$ 800
		Participação não controladores	<u>R\$ 250</u>
	R\$ 2.550		R\$ 2.550

Suponha-se que a Companhia A aliene, por R\$ 300, 15% de sua participação societária na Companhia B, sem que isso resulte na perda do controle. A Contabilidade, conforme já dito, trata a operação como transação entre sócios, ocorrendo o aumento da participação dos não controladores e diminuindo a participação da controladora, sem que isso resulte na perda do controle acionário. Portanto, o resultado positivo da alienação da participação é registrado no

patrimônio líquido em outros resultados abrangentes, sem trânsito pelo resultado, como se nota da seguinte ilustração:

Balanco Consolidado 2 da Companhia A			
Caixa	R\$ 300	Capital	R\$ 1.500
Ativos diversos	R\$ 2.250	Reservas	R\$ 800
<i>Goodwill</i>	<u>R\$ 300</u>	Outros resultados abrangentes	R\$ 150
		Participação não controladores	<u>R\$ 400</u>
	R\$ 2.850		R\$ 2.850

Sob a ótica do balanço consolidado, inexistindo perda do controle, para a Contabilidade a transação com os acionistas não controladores não afeta a capacidade de geração de riqueza dos ativos da controlada cujas participações societárias foram alienadas. Portanto, a melhor informação a ser fornecida aos usuários é de uma transação entre sócios, da qual não decorre um ganho que deva transitar pelo resultado.

Como essa sistemática é aplicada às demonstrações financeiras, por força das diretrizes da ICPC 09, o balanço individual da Companhia A, após a alienação 15% de sua participação societária na Companhia B, ficará da seguinte forma:

Balanco Individual 2 da Companhia A			
Caixa	R\$ 300		
Ativos diversos	R\$ 1.000	Capital	R\$ 1.500
Investimentos na controlada B		Reservas	R\$ 800
Valor justo dos ativos líquidos	R\$ 850		
<i>Goodwill</i>	R\$ 300	<u>R\$ 1.150</u>	Outros resultados abrangentes R\$ 150
	R\$ 2.450		R\$ 2.450

Conforme se nota da ilustração acima, o resultado positivo da alienação da participação é igualmente registrado no patrimônio líquido em outros resultados abrangentes. Disso decorre que, a princípio, o montante de R\$ 150 não deve ser objeto de tributação, por não transitar pelo resultado.

Porém, aplicando-se o critério acima definido, deve-se considerar que o registro contábil da alienação de participação societária sem perda de controle favorece a função informacional em detrimento da substância econômica (alienação, *i.e.*). Diante disso, e tendo em vista que essa informação está relacionada com o fato de a Contabilidade internacional ser originalmente direcionada aos balanços consolidados, os efeitos tributários da operação não devem ter por referência o dado contábil. Por consequência, para definição da base de cálculo do imposto de renda é preciso desconsiderar o conceito decorrente do Direito Societário, de modo que o ganho decorrente da operação seja devidamente tributado.

6.3 As diferenças entre as visões contábil e jurídica no plano da existência e suas repercussões na determinação da base de cálculo do imposto de renda

O último critério a ser estabelecido diz respeito às possíveis diferenças entre a visão contábil (aceita pelo Direito Societário) e a visão jurídica (aqui entendida como aquela atrelada ao Direito Civil) em relação ao plano da existência. No Capítulo 3, indicou-se ser possível afirmar que parte das normas contábeis (aquelas que importam à mensuração do patrimônio da pessoa jurídica), foram introduzidas no sistema jurídico, inclusive ocorrendo a sua conversão em Direito no âmbito do Direito Tributário, precisamente no que se refere à utilização das regras contábeis para definição do lucro tributável. De toda forma, também foi indicado que esse raciocínio não está livre de ponderações e, especificamente em relação à tributação da renda, deve ainda passar pelo filtro dos atributos do imposto, tais como o acréscimo patrimonial, a capacidade contributiva, e a realização.

Essas ponderações foram feitas na definição dos dois primeiros critérios. No primeiro, demonstrou-se que os conceitos do Direito Societário (decorrentes das normas contábeis) não devem prevalecer, para fins de tributação da renda, quando deixarem de observar o princípio da capacidade contributiva (e desde que presentes, é claro, todos os demais pressupostos para a incidência do tributo). No segundo, o parâmetro estabelecido envolveu a possibilidade de as normas contábeis, em virtude da sua função informacional, privilegiarem um formalismo em detrimento da substância, o que impede que o Direito Tributário tenha como referência o dado contábil, devendo prevalecer a qualificação atribuída pelo Direito Civil.

No terceiro critério, que será fixado no presente tópico, a definição pela prevalência do conceito advindo do Direito Societário (no qual foram juridicizadas as normas contábeis) ou do Direito Civil envolverá a análise da forma como cada ramo enxerga determinado fato patrimonial em relação à sua existência. Em outras palavras, tem-se que um fato patrimonial

pode ser considerado existente pela Contabilidade (e para o Direito Societário, portanto) e, ao mesmo tempo, inexistente para fins jurídicos (sob a ótica civilística), de modo que, caso isso se verifique, não se deve admitir que os registros contábeis surtam efeitos sobre a determinação do imposto de renda. É o que será demonstrado com maiores detalhes adiante.

6.3.1 Exemplos de diferenças entre a visão contábil e a visão jurídica sobre a existência de determinado fato patrimonial

Para melhor explicar o raciocínio que sustenta o critério, será utilizado o exemplo da Perda Estimada com Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD). Trata-se de uma estimativa de perdas em contas a receber relacionada ao valor que representa a incerteza quanto ao recebimento de um crédito pela pessoa jurídica.²⁶⁰ Sob esse enfoque, considera-se apenas o real valor que se espera no ativo, ou seja, os benefícios econômicos são ajustados àquilo que realmente se tem a expectativa de ser recebido.²⁶¹ Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 48 (Instrumentos Financeiros), a perda de crédito esperada consiste na “média ponderada de perdas de crédito com os respectivos riscos de inadimplência, que possam ocorrer conforme as ponderações”.

Na mensuração da PECLD, deve-se levar em consideração o valor do dinheiro no tempo e as informações relativas às condições e aos eventos econômicos, passados e futuros. Com isso, a mensuração realizada por cada pessoa jurídica deverá levar em consideração as características de seus clientes, o ramo de negócios, política de créditos, entre outros. Ainda, deve-se levar em consideração todo o histórico de perdas passadas para prever o risco de não realização das contas em aberto.²⁶²

Em complemento, tem-se que a determinação do percentual de PECLD para cada cliente em cada sociedade pode ser influenciada por fatores como: (i) análise individual do saldo de cada cliente, feita com base na posição analítica de contas a receber de clientes na data do balanço e em conjunto com os responsáveis pelos setores de vendas e crédito e cobrança; (ii) experiência anterior da pessoa jurídica com relação a perdas de crédito, comparando-se os

²⁶⁰ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 203. Ebook.

²⁶¹ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 203. Ebook.

²⁶² GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 209. Ebook.

saldos totais de clientes ou de volumes de faturamento com os prejuízos reais ocorridos em anos anteriores; e (iii) condições de venda, sendo a existência de garantias reais capaz de reduzir as perspectivas de perdas.²⁶³

A constituição de perda estimada tem como contrapartida uma despesa. Afinal, a partir da mensuração conforme os parâmetros acima indicados, a sociedade estipula a qual parcela do crédito pode ser atribuída a incerteza no recebimento, justificando-se a baixa da referida parcela. Ocorre que, a despeito dessa sistemática na contabilização, para fins fiscais, tratar-se-á de despesa indedutível na apuração do lucro real, devendo ser adicionada no LALUR. Isso ocorre pois as razões contábeis para o reconhecimento da PECLD não são recepcionadas pelo Direito Tributário. Assim, a dedutibilidade fiscal das perdas será autorizada apenas quando atendidas determinadas condições elencadas pelo legislador.

É o que consta do art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.430/1996,²⁶⁴ de acordo com o qual poderão ser registrados como perda, e serem deduzidos na determinação do lucro real, os créditos (i) em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença judicial; (ii) sem garantia, observados os valores, tempo de inadimplência, e a necessidade (ou não) de procedimentos para o seu recebimento, conforme determinado pelo legislador; (iii) com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; e (iv) contra o devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial.

Para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, devem ser observadas as condições específicas estabelecidas na Lei nº

²⁶³ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 210-211. Ebook.

²⁶⁴ “Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.”

14.467/2022. Nos termos do art. 2º, *caput* e § 1º,²⁶⁵ a partir de 1º de janeiro de 2025, tais instituições poderão deduzir as perdas incorridas no recebimento de créditos decorrentes de atividades relativas a (i) operações inadimplidas (atraso superior a noventa dias em relação ao pagamento do principal ou de encargos), independentemente da data da sua contratação; e (ii) operações com pessoa jurídica em processo falimentar ou em recuperação judicial, a partir da data da declaração da falência ou da concessão da recuperação judicial.

A partir dessa descrição a respeito da PECLD e dos efeitos tributários, é possível notar que as normas contábeis podem divergir do Direito quanto à existência de determinado fato patrimonial. No exemplo em destaque, a baixa contábil do ativo decorre da visão da Contabilidade de que ele deixou de existir, na medida em que são reduzidas as chances de recebimento do crédito. Em outras palavras, nos termos da mensuração feita pela Contabilidade, não estariam presentes os critérios para o reconhecimento do crédito, o que leva ao seu desreconhecimento. Porém, esse ativo continua existindo juridicamente, pois, sob a ótica do Direito, ainda que tenha ocorrido baixa contábil do crédito, a sociedade mantém o direito de exigí-lo. Justamente por essa razão, não se autoriza a dedutibilidade na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apesar de ter havido o reconhecimento de uma despesa no resultado do exercício.

Para fins jurídico-tributários, o legislador determina os momentos a partir dos quais as perdas poderão ser deduzidas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, que não se confundem com os parâmetros utilizados pela Contabilidade. Trata-se de uma ficção jurídica, pois, conquanto a sociedade possa continuar exigindo o crédito, presume-se que uma vez verificadas determinadas condições o recebimento do crédito deixa de ser possível, o que autoriza a dedução.

Um outro exemplo pode auxiliar na compreensão da diferença entre a visão contábil e a visão jurídica sobre o plano da existência. Suponha-se que duas sociedades, Companhia A e Companhia B, constituíram a Companhia C por meio da integralização de ativos. Considere-se, ainda, a possibilidade de surgirem obrigações vinculadas aos ativos integralizados e que se reportem ao período anterior à constituição da Companhia C. Diante dessa possibilidade, as

²⁶⁵ “Art. 2º A partir de 1º de janeiro de 2025, as instituições a que se refere o art. 1º desta Lei poderão deduzir, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as perdas incorridas no recebimento de créditos decorrentes de atividades relativas a:

I - operações inadimplidas, independentemente da data da sua contratação; e

II - operações com pessoa jurídica em processo falimentar ou em recuperação judicial, a partir da data da decretação da falência ou da concessão da recuperação judicial.

§ 1º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se inadimplida a operação com atraso superior a 90 (noventa) dias em relação ao pagamento do principal ou de encargos.”

partes acordam que a Companhia C passa a ter um direito de regresso contra as Companhias A e B, nos termos do art. 934 do Código Civil, de acordo com o qual aquele que ressarcir o dano causado por outrem pode reaver o que houver pago daquele por quem pagou.²⁶⁶

Significa dizer que, na hipótese de saída de caixa para cumprimento de obrigações relativas ao período anterior à constituição da Companhia C, a Companhia C terá direito ao recebimento do valor correspondente em virtude do direito de regresso. Por essa razão, na Contabilidade, uma vez identificada uma contingência (anterior à constituição da Companhia C), o reconhecimento do passivo teve como contrapartida um ativo do mesmo valor, inexistindo repercussão no resultado. Afinal, diante do direito de regresso, mesmo na existência de uma contingência o patrimônio da Companhia C não sofreria mutações.

Suponha-se, ainda nesse exemplo, que a Companhia A adquiriu a participação societária da Companhia B na Companhia C, tornando-se única acionista desta última. Diante disso, determinou-se, no nível na Companhia C, a baixa dos valores a receber a título de eventual exercício do direito de regresso. É que, sendo a Companhia A a única acionista da Companhia C, sob a ótica econômica a Companhia A se tornou a garantidora das obrigações, de modo que o direito de garantia perdeu o seu fundamento econômico.

Naturalmente, a baixa dos valores levaria à dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entanto, é preciso considerar que, conquanto a Contabilidade tenha considerado que houve a perda de um direito, o que levou à baixa dos valores correspondentes, o mesmo não se pode afirmar no que se refere ao Direito Civil. Isso porque, o direito de regresso consiste em mero direito potencial, não perfectibilizado até que preenchidos os requisitos necessários à possibilidade de sua execução. É o que pode ser observado nos arts. 125, II, § 1º,²⁶⁷ e 129²⁶⁸ do Código de Processo Civil, de acordo com os quais o exercício judicial do direito de regresso é condicionado à derrota daquele que o ostenta. Assim, sendo um direito em potencial, “a perda do direito de adquirir um direito” não envolve uma perda propriamente dita.

Disso decorre que, assim como no exemplo anterior, tem-se uma divergência entre o que a Contabilidade (com reflexo no Direito Societário) e o que o Direito Civil consideram

²⁶⁶ “Art. 934. Aquele que ressarcir o dano causado por outrem pode reaver o que houver pago daquele por quem pagou, salvo se o causador do dano for descendente seu, absoluta ou relativamente incapaz.”

²⁶⁷ “Art. 125. É admissível a denunciação da lide, promovida por qualquer das partes: (...)

II - àquele que estiver obrigado, por lei ou pelo contrato, a indenizar, em ação regressiva, o prejuízo de quem for vencido no processo.

§ 1º O direito regressivo será exercido por ação autônoma quando a denunciação da lide for indeferida, deixar de ser promovida ou não for permitida.”

²⁶⁸ “Art. 129. Se o denunciante for vencido na ação principal, o juiz passará ao julgamento da denunciação da lide. Parágrafo único. Se o denunciante for vencedor, a ação de denunciação não terá o seu pedido examinado, sem prejuízo da condenação do denunciante ao pagamento das verbas de sucumbência em favor do denunciado.”

como existente. Nesse exemplo, as normas contábeis consideram a existência de uma perda, justificando-se a sua baixa; o Direito Civil, no entanto, sequer poderia considerar a perda como existente, eis que o próprio direito era apenas potencial.

Nesse sentido, sendo a diferença de tratamento relacionada ao plano da existência, os efeitos tributários devem observar os contornos jurídicos das obrigações, afastando-se uma espécie de subordinação às normas contábeis. Como decorrência desse raciocínio, ainda que sob a perspectiva da Contabilidade o efeito seja de redução do patrimônio da sociedade, a baixa do direito de regresso não poderá ter impacto tributário, não havendo que se falar, portanto, em dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Os exemplos acima demonstram a possibilidade de serem verificadas divergências entre a Contabilidade e o Direito no que se refere ao plano da existência. Sendo isso possível, e uma vez demonstrado que, para fins de tributação, não se deve levar em consideração a interpretação conferida pelas normas contábeis no que se refere à existência de fato patrimonial, no subtópico seguinte será estabelecido o último critério hermenêutico objetivo para solução do problema investigado na dissertação.

6.3.2 Definição do critério

Com os exemplos apresentados no subitem anterior, buscou-se demonstrar que existem situações nas quais a Contabilidade possui uma visão própria no que se refere à existência de determinado fato patrimonial. A partir disso, é possível afirmar que, se o conflito entre Direito Societário (influenciado pela Contabilidade) e Direito Civil possui relação com o plano da existência, os dados contábeis não podem servir de referência para a determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Com isso não se quer dizer que haveria uma prevalência insuperável do Direito Civil. Fosse assim, sequer haveria o problema relacionado com conflitos de qualificação entre Direito Societário e Direito Civil. Por certo, os conflitos podem existir diante da compreensão de que, a princípio, haveria uma maior proximidade entre a base de cálculo do imposto de renda e a qualificação societária dos fatos patrimoniais. Todavia, esse raciocínio não pode ser reputado como suficiente na situação em que as diferenças envolvem a própria existência do fato.

Ora, se no mundo jurídico determinado fato não possui consequências jurídicas, o seu reconhecimento pela Contabilidade não deve surtir efeitos tributários, ainda que isso ocorra para o Direito Societário no que se refere à determinação do patrimônio. O mesmo se pode afirmar em sentido contrário, isto é, a Contabilidade pode deixar de reconhecer um fato que

existe juridicamente, sendo a ocorrência no mundo jurídico necessária para que se verifique uma repercussão tributária.

Esse raciocínio está relacionado com o apontamento já realizado neste trabalho no sentido de que o fato gerador do imposto de renda consiste em uma situação de fato, nos termos do inciso I do art. 116 do CTN. É dizer, o imposto de renda está associado aos efeitos de atos e negócios jurídicos geradores de acréscimo patrimonial, sendo, portanto, um tributo que depende de uma efetiva transação.

Por consequência, não se deve admitir que um registro contábil desvinculado de uma transação gere efeitos tributários, na medida em que o simples fato de haver uma escrituração não significa a existência de um fato patrimonial relevante para o Direito Tributário. *A contrario sensu*, sendo efetivamente constatado um evento cujo resultado seja um acréscimo patrimonial, a ausência de sua consideração pela Contabilidade (e conseqüentemente pelo Direito Societário) não deve ser suficiente, por si só, para evitar os efeitos sobre a determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Diante dessas ponderações, somadas aos exemplos apresentados, pode-se estabelecer o seguinte critério: na hipótese em que se constatar uma diferença entre a visão contábil (aceita pelo Direito Societário) e a visão jurídica (aqui entendida como aquela atrelada ao Direito Civil) acerca da existência de determinados fatos patrimoniais, os dados contábeis não podem servir de referência para a incidência do imposto de renda, devendo ser afastado o conceito advindo do Direito Societário.

6.3.3 Aplicação do critério ao caso paradigmático da alienação de participação societária sem perda de controle

Para aplicar o critério ora fixado à alienação de participação societária sem perda de controle, é preciso reforçar que o fato de a Contabilidade registrar eventual diferença positiva decorrente da operação no patrimônio líquido não significa que não há o reconhecimento da existência de uma alienação. Apesar disso, diante da sua função informacional, optou-se por reportar a operação como uma transação entre sócios, o que impede o registro em conta de resultado.

O que a Contabilidade considera como não existente, na verdade, é o resultado positivo da operação, o que leva ao registro da diferença positiva em conta de patrimônio líquido. Afinal, por considerar que se trata de uma transação entre sócios, a Contabilidade entende inexistir

qualquer alteração na capacidade de geração de riqueza no que diz respeito ao ativo alienado (participação societária).

Sob essa perspectiva, ainda que para o Direito Societário a visão da Contabilidade possa ser suficiente, o fato de se tratar de uma visão quanto ao plano da existência (*i.e.*, quanto à existência do ganho), não deve surtir efeitos tributários. Como reforçado acima, o imposto de renda está associado aos efeitos de uma transação, de tal sorte que o fato de a Contabilidade considerar inexistente o efeito positivo do negócio jurídico não deve ser suficiente para que se impeça a tributação. Nessa hipótese, deve-se atribuir maior juridicidade ao Direito Civil e aos efeitos por ele atribuídos ao negócio jurídico.

Como consequência dessa compreensão, devem prevalecer os conceitos decorrentes do Direito Civil, para determinação da base de cálculo do imposto de renda, reconhecendo-se a existência não só da alienação, mas também do resultado positivo dela resultante, que deverá ser adicionado ao lucro real, independentemente da ausência de seu registro contábil em conta de resultado.

7 CONCLUSÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, a presente dissertação chega às seguintes conclusões:

7.1. Em qualquer discussão que envolva a tributação da renda, é preciso ter como premissa que o imposto grava apenas acréscimos patrimoniais. Qualquer tentativa de alcançar materialidade diversa encontra impedimento na rígida repartição de competências tributárias contida na CF/88. Em complemento, igualmente como forma de impedir a inobservância das regras constitucionais de repartição de competências, é necessário que o imposto de renda incida tão somente sobre fatos dotados de definitividade. Essa afirmativa está relacionada a outros dois atributos da renda: (i) a capacidade contributiva, na medida em que, havendo um ganho apenas potencial o contribuinte não terá adquirido a riqueza necessária ao adimplemento da obrigação tributária; e (ii) a realização, pois a tributação de meras estimativas pode resultar na tributação do patrimônio, que com renda não se confunde.

7.2. Em certa medida, e a despeito de eventuais desafios nos tempos atuais (em especial no que se refere à realização e ao contexto de uma economia globalizada), esses atributos gozam de estabilidade. Porém, a partir de 2007, a determinação da base de cálculo do IRPJ, na sistemática do lucro real (cujo ponto de partida é o lucro contábil), passou a contar com um novo desafio: a convergência das normas contábeis ao padrão internacional, que gerou uma significativa mudança na forma de mensuração do patrimônio das pessoas jurídicas.

7.3. Se antes desse momento havia uma compatibilidade entre a Contabilidade e o Direito Tributário, eis que os registros contábeis, por serem especialmente destinadas aos credores das pessoas jurídicas, voltavam-se ao passado; com a Contabilidade internacional, que possui uma visão prospectiva, essa compatibilidade deixa de existir, já que essa função preditiva não se coaduna com a realização necessária à tributação da renda. Ainda assim, o legislador tributário decidiu por manter o lucro contábil como base para a apuração do lucro real, com os ajustes expressamente previstos em lei.

7.4. Ainda nesse contexto, uma outra mudança é absolutamente relevante: até 2007, notava-se uma avaliação civilística dos fenômenos empresariais; todavia, após a convergência das normas contábeis ao padrão IFRS, o patrimônio das sociedades passou a ser mensurado por meio de uma visão mais voltada ao dado econômico. Disso decorre a possibilidade de serem verificados, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, conflitos de qualificação entre Direito Societário e Direito Civil.

7.5. Sendo observados tais conflitos, torna-se necessário decidir (i) pela aplicação de conceitos empregados pelo Direito Societário, diante da maior proximidade entre a base de

cálculo do imposto de renda e a qualificação societária dos fatos patrimoniais; ou (ii) pela prevalência da forma oriunda do Direito Civil, como expressão da vontade livremente manifestada pelas partes no contexto de uma transação econômica. Para resolver esse problema, na presente dissertação foram afastados argumentos que, a princípio, poderiam ser reputados como suficientes, e, na sequência, foram fixados os critérios hermenêuticos que efetivamente podem ser utilizados para solucionar conflitos dessa natureza.

7.6. Os arts. 109 e 110 do CTN, que tratam da interpretação da legislação tributária, poderiam ser inicialmente considerados pelo fato de possuírem relação com o emprego, para fins tributários, de conceitos de advindos do Direito Privado. O art. 110, contudo, não se mostra suficiente, dado que trata do uso de conceitos do Direito Privado utilizados na Constituição para delimitar competências tributárias, matéria que não se confunde com o tema investigado neste trabalho. De igual modo, o art. 109 do CTN é insuficiente por não considerar a possibilidade de serem constatados conceitos distintos dentro do Direito Privado, como o que ocorre em relação ao Direito Societário e ao Direito Civil.

7.7. Outra insuficiência se refere ao art. 58 da Lei nº 12.973/2014, que buscou inserir a neutralidade no que diz respeito às normas contábeis editadas após a publicação da referida Lei, as quais não devem surtir quaisquer efeitos tributários até que o legislador regule a matéria. Trata-se de dispositivo com efeitos prospectivos, não servindo, portanto, como critério para solucionar os conflitos de qualificação aqui estudados, os quais não dizem respeito apenas às regras contábeis posteriores à Lei nº 12.973/2014.

7.8. Afastados esses pontos, os conflitos de qualificação entre Direito Societário e Direito Civil, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, podem ser solucionados mediante a aplicação dos seguintes critérios:

- a) ao pressuposto de que as normas contábeis (convertidas em Direito Societário em razão do seu uso para mensuração do patrimônio das pessoas jurídicas) estão mais próximas do dado econômico e que, por decorrência disso, estariam mais próximas do princípio da capacidade contributiva, sempre que a aplicação desse raciocínio levar a uma fragilização da capacidade contributiva, deve-se aplicar o postulado da razoabilidade para calibrar a dependência reforçada e afastar o conceito de Direito Societário. Do contrário, haverá uma contradição no ordenamento jurídico, por se permitir a aplicação de conceito que contraria um dos princípios essenciais para a tributação da renda;
- b) sempre que o resultado do processo contábil consistir em uma qualificação que favorece a função informacional, em detrimento da substância econômica, e

sempre que essa informação estiver relacionada com o fato de a Contabilidade internacional estar originalmente direcionada às demonstrações financeiras consolidadas (e não aos balanços individuais, utilizados para apuração do IRPJ), a definição dos efeitos tributários não deve ter por referência o dado contábil. Nessa hipótese, considerando que a Contabilidade foi convertida em Direito Societário sem antes passar por esse filtro, no contexto de um possível conflito de qualificação deve-se afastar o conceito decorrente do Direito Societário;

- c) na hipótese em que se constatar uma diferença entre a visão contábil (aceita pelo Direito Societário) e a visão jurídica (aqui entendida como aquela atrelada ao Direito Civil) em relação à (in)existência de determinado fato patrimonial, os dados contábeis não podem servir de referência para a incidência do imposto de renda, devendo ser afastado o conceito advindo do Direito Societário.

7.9. Com a definição desses conceitos, não se tem a pretensão de estabelecer parâmetros insuperáveis. De toda forma, trata-se de diretrizes fixadas com base em argumentos jurídicos, e em atenção aos atributos essenciais da renda, a serem aplicadas nas situações em que a lei tributária não apresentar solução expressa aos conflitos de qualificação que repercutem na definição da base de cálculo do imposto de renda.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 12 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 116-137.
- 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*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan/jul 2019.
- BIFANO, Elidie Palma. Ganho de capital na alienação de participação societária sem perda de controle. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 17., 2020, São Paulo. *Texto e contexto no direito tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, 2020. p. 357-375
- BUSHMAN, Robert M; PIOTROSKI, Joseph D. Financial Reporting Incentives for Conservative Accounting: The Influence of Legal and Political Institutions. *Journal of Accounting and Economics*, v. 42, p. 107-48. Oct. 2006. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=650244. Acesso em: 14 jan. 2024.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 33-40.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 97, p. 7-17, [2007].

CARVALHO, Nelson; CARMO, Carlos Henrique Silva do. A primazia da essência sobre a forma na prática contábil. *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos.* São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 237-250.

CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e o direito tributário brasileiro.* São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. 24).

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.* Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar.* São Paulo: Noeses, 2009.

ESSERS, Peter et al. *The influence of IAS/IFRS on the CCTB, Tax accounting, Disclosure and Corporate Law.* New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2009.

FAJERSZTAJN, Bruno. Realização da renda nos planos de stock option: ma análise na perspectiva dos beneficiários. *In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira.* São Paulo: Editora IBDT, 2019. p. 405-443.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura; BARRETO, Paulo Ayres. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. *In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Direito tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 283-305.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda – uma proposta de diálogo com a contabilidade.* Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A indissociável relação entre o direito tributário e a contabilidade: contribuições italianas. *In: SCHOUERI, Luís Eduardo et al. (coord.). Tributação da renda.* Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022. p. 369-396.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura; SANTOS, Isabela Batista. Alienação de participação societária sem perda de controle: da contabilização aos possíveis efeitos tributários. *In: DONIAK JR., Jimir; LYRA, João Paulo (coord.). 100 anos de imposto de renda no Brasil.* São Paulo: Quartier Latin, 2024. p. 179-199.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Tributação da renda e pagamento baseado em ações*. No prelo.

FREEDMAN, Judith. Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges. *eJournal of Tax Research*, v. 2, n. 1, p. 71-99, 2004.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no direito tributário*. São Paulo: Editora IBDT, 2020. (Série Doutrinária Tributária, 32).

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Dissertation (Doktorwürde) Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, 2023.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Ebook.

GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GRANDINETTI, Mario. *Il Principio di Derivazione Nell'IRES*. Torino: Cedam, 2016. (Problemi attuali di diritto tributário – collana diretta da Franco Gallo).

HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K. R. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany*. Leventhal School of Accounting. Marshall School of Business. University of Southern California. November 2004. Disponível em: < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622921 >. Acesso em: 14 jan. 2024.

IUDÍCIBUS, Sérgio. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1980.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da contabilidade. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 348-354.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Demonstrações financeiras de grupos de empresas no padrão IFRS e a tributação em bases universais no Brasil. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 40, p. 302-324, 2018.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Forma e substância no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Editora IBDT, 2021.

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. *Eficácia normativa do princípio da capacidade contributiva*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in)eficácia*. São Paulo: Editora IBDT, 2023. (Série Doutrinária Tributária, 52).

LOBATO, Valter de Souza; BREYNER, Frederico Menezes. O regime jurídico tributário do contrato de trespasse. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 203, p. 133-145, 2012.

LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. *In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 56-81.

LOPES, Alexsandro Broedel. A “Política do Balanço” e o novo ordenamento contábil brasileiro das companhias abertas. *In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 11-19.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2017.

LUZ, Victor Lyra Guimarães. O significado do termo “Alienação” na legislação do imposto de renda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 39, n. 48, p. 476-502, 2º quadrimestre 2021.

LUZ, Victor Lyra Guimarães. *O ajuste a valor justo no imposto de renda: natureza jurídica e impactos fiscais*. São Paulo: Editora IBDT, 2024. (Série Doutrinária Tributária, 56).

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 107-124.

MACHADO, Paulo José; OSTWALD, Marcio Fampa; RELVAS, Tânia Regina Sordi. Consolidação: IAS 27 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas, IAS 28 – Investimentos em coligadas e IAS 31 – Interesses em empreendimentos em conjunto. *In: Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2010 *apud* TAKATA, Marcos Shigueo. Transações de capital – compra e venda de investimento sem perda de controle – ágio, ganho ou perda de capital – resultado não realizado (RNR) – distinções entre os tratamentos contábil e fiscal? *In: SILVA, Fábio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (org.). Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 323-364, p. 326.

MALHEIRO, Rafael M. Ganhos e perdas de capital na alienação de participações societária sem perda de controle. *In: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; FERRAZ, Luiz Felipe Centeno (org.). Impactos tributários decorrentes da adoção do IFRS no Brasil: uma década de debates*. São Paulo, Blucher, 2019. p. 99-112.

MARTINS, Eliseu. Aquisição de ação de não controlador é ação em tesouraria? *Revista Direito Tributário Anual*, São Paulo, n. 48, p. 527-556, 2021.

MEIRA, Thaís de Barros. *Apuração do IRPJ por meio de normas contábeis destinadas à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas: algumas incompatibilidades nas combinações de negócios e propostas de soluções*. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1988. p. 487-522.

MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). *Federalismo(s) em juízo*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *O (sempre) atual debate em torno da realização da renda*. No prelo.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; DINIZ, Rodrigo de M. Pará. Alienação de investimentos sem perda de controle: visão contábil e impactos tributários. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fábio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019. p. 327-339.

MOYA, Soledad; PERRAMON, Jordi; CONSTANS, Anselm. *IFRS Adoption in Europe: The Case of Germany*. Unisersitat Autònoma de Barcelona. Document de treball núm. 05/1. Disponível em: <<https://www.researchgate.net>>. Acesso em: 13 maio 2024.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*. 1 ed. no Brasil. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparatives Internacional Accounting*. 11th ed. London: FT Prentice Hall, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucro Societário e lucro tributável – alterações na Lei n. 6.404 – uma encruzilhada para o contábil e o fiscal. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (coord.). *Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 261-281.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1.045-1.061.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: Editora IBDT, 2020. v. 1.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Mínimo existencial, capacidade contributiva, confisco tributário. *In*: GOMES, Marcus Livio; HENARES NETO, Halley; GUIMARÃES, Ariane; SIMAS, Erich Endrillo (coord.). *Temas de direito tributário no tribunais superiores: STJ e STF – estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria*. São Paulo: Noeses, 2023. v. 2, p. 663-684.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, v. 1.

POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado: parte especial. Direito das coisas: propriedade, aquisição da propriedade imobiliária. Atualização Luiz Edson Fachin*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. v. 11.

ROCHA, Sérgio André. Neutralidade fiscal do padrão IFRS Pós-Lei nº 12.973/2014. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fábio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019. p. 341-361.

SCHÖN, Wolfgang. The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting? *Tax Law Review*, v. 58, n. 2, p. 111-148, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-264.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. *In*: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva Jur, 2012. p. 371-437.

SCHOUERI, Luís Eduardo; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado – análise do Recurso Extraordinário 540.829 (Incidência de ICMS-Importação sobre operações de leasing internacional). *In*: MURCI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). *Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 693-708.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (org.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: Editora IBDT, 2019. v. 1, p. 19-32.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Planejamento tributário e segurança jurídica: as regras de subcapitalização como estudo de caso para normas específicas antiabuso. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 814-832.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A isenção técnica do imposto de renda nos Fundos de Investimento Imobiliário (FIIs) e os ganhos de capital na alienação de quotas de outros FIIs. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 51, p. 251-297, 2º quadrimestre 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SHAVIRO, Daniel N. *The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and a proposal*. New York: NYU Law and Economics, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador do impôsto de renda. *Revista de Direito Administrativo*, v. 12, p. 32-58, 1948.

SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de direito tributário. 3ª aula. *Revista de Estudos Fiscais*, n. 11, nov. 1948.

TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 287-325.

TAKATA, Marcos Shigueo. Transações de capital – compra e venda de investimento sem perda de controle – ágio, ganho ou perda de capital – resultado não realizado (RNR) – distinções entre os tratamentos contábil e fiscal? In: SILVA, Fábio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (org.) *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 323-364.

TESAURO, Francesco. *Instituições de direito tributário*. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: Editora IBDT, 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurelio; CHARNESKI, Heron. Stock option: aproximações possíveis e distanciamentos necessários entre o direito e a contabilidade. In: SILVA, Fábio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 189-209.