

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

ARTUR ANTONIO LEITE DE SOUZA JUNIOR

**ALGUMAS INTERFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE A RENDA NA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE
CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito
parcial para obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Contabilidade Estratégica.

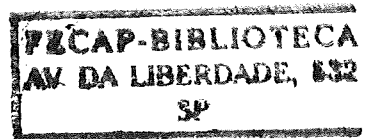
Orientador: Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes

São Paulo

2004

d
657
S719a
2004

BC U



N.Cham d 657 S719a 2004

Autor: Souza Junior, Artur

Título: Algumas interferências da legisl



50508

Ac. 41694

BC U

d 657
S719a
2004

ac. 41694

* = 50508

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice-reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof^a Dr^a Maria Sylvia Macchione Saes

Coordenador do Mestrado em Administração de Empresas: Prof. Dr. Dirceu da Silva

Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. João B. Segreti

FICHA CATALOGRÁFICA

S719a Souza Junior, Artur Antonio Leite de
Algumas interferências da legislação do imposto sobre a renda na aplicação
dos princípios de contabilidade / Artur Antonio Leite de Souza Junior. -- São
Paulo, 2004.
202 f.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes

Dissertação (mestrado) - Centro Universitário Álvares Penteado - Unifecap -
Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

1. Contabilidade - Princípios 2. Direito tributário - Legislação - Brasil 3.
Imposto de Renda

CDD 657

FOLHA DE APROVAÇÃO

ARTUR ANTONIO LEITE DE SOUZA JUNIOR

ALGUMAS INTERFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters _____

Prof. Dr. Anísio/Cândido Pereira _____
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP

Prof. Dr. Francisco/Carlos Fernandes _____
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 25 de maio de 2004

À minha amada esposa, Elaine, pelo excelente apoio profissional.

Aos meus filhos, Pedro, Paulo e Filipe, por compreenderem minha ausência.

E à minha mãe, Amnérís, pela educação, amizade, apoio e incentivo recebidos em toda a minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida concedida e por me iluminar e permitir a realização desta nobre missão, dando-me saúde, amor e lucidez nos momentos mais difíceis trilhados nesse longo período, e por ter-me presenteado com tão preciosa família.

À minha querida mãe Amnéris, pelo amor, carinho, amizade, educação e conhecimento que sempre soube transmitir, como verdadeira educadora e professora que sempre será.

Ao meu pai, Artur Antonio, por ter-me instruído e conduzido no caminho do estudo das ciências contábeis.

À minha esposa, pela sua magnífica atuação e dedicação em nossas atividades profissionais como contadores e, principalmente, por ter assumido meu lugar com destreza, ética e destacada competência técnica.

Aos meus filhos Pedro, Paulo e Filipe e à minha irmã Junyara, não só dedico este trabalho, mas que ele sirva de consolo pelos momentos que poderiam ter sido maravilhosos, porém tiveram que ser sacrificados, em razão deste tão sonhado objetivo.

Ao meu orientador Professor Doutor Francisco Carlos Fernandes, pelo privilégio de receber os seus valiosos ensinamentos, sinceros e serenos, e também o meu muito obrigado e eterno reconhecimento pela dedicada orientação.

Aos mestres do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica da UNIFECAP, pelos nobres ensinamentos. Um agradecimento especial à querida Professora Doutora Nena Geruza Cei, a quem aprendi a admirar, ao receber as primeiras orientações para a realização deste trabalho.

Aos colegas e companheiros do Curso de Mestrado Cesar Biancolino, Wagner Dias, Wesley Barbosa e William Santos, pois sem eles nada seria possível.

Finalmente, aos meus amigos e clientes, que souberam compreender minha ausência.

“Aqueles que se enamoram da prática, sem a ciência, são como o navegador que entra no navio sem timão ou bússola, que jamais tem a certeza de onde vai. Sempre a prática deve ser edificada sobre uma boa teoria.”

Leonardo Da Vinci

RESUMO

Apresenta algumas interferências na aplicação dos princípios de contabilidade causadas pela legislação do imposto sobre a renda e destaca a importância dos princípios para a existência de uma ciência aplicada. Aborda os princípios fundamentais de contabilidade e os princípios do Direito Tributário. Estes difundem diretrizes positivas impostas pela Constituição e são exigidos na instituição do imposto sobre a renda, e aqueles determinam os critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, essenciais na apuração econômica da mutação ocorrida no patrimônio. Acima de tudo, os princípios visam proteger o patrimônio da pessoa jurídica, preservando sua existência – esse é o principal objetivo do princípio tributário da vedação ao confisco, decorrência da garantia constitucional da propriedade, e também um dos escopos dos princípios contábeis da entidade e continuidade. Esses e os outros princípios contábeis desempenham importantíssimo papel na avaliação patrimonial e mensuração econômica do resultado, assim como o princípio da capacidade contributiva, desdobramento do princípio constitucional da igualdade, que exerce forte relação na constituição da renda como acréscimo patrimonial, elemento imprescindível à concretização do fato gerador do imposto sobre a renda. Na pessoa jurídica, o acréscimo patrimonial é avaliado e revelado pelas demonstrações contábeis, incorporadas à legislação tributária como instrumentos capazes de exprimir com clareza a situação patrimonial da entidade e a verdadeira riqueza gerada. A Lei Societária, responsável por essa incorporação, ainda tentou preservar a adequada aplicação dos princípios contábeis, impedindo a legislação tributária de continuar interferindo na apuração do lucro contábil, ao determinar o registro, em livro auxiliar, dos ajustes ao lucro líquido necessários à determinação do lucro real. É decorrência dessa exigência o livro de apuração do lucro real – LALUR, em que é escriturado apenas o registro contábil de natureza estritamente fiscal. Na sua implantação, surgiu a primeira interferência negativa à contabilidade, pois atos normativos das autoridades fiscais obrigaram o registro, de disposição exclusivamente fiscal, na escrituração comercial. Posteriormente, ocorreram outras interferências da legislação tributária na contabilidade, algumas negativas, e outras de caráter positivo, porque contribuem com o enriquecimento, esclarecimento e compreensão técnica de um tema. A interferência de feição negativa impõe ou faculta critério de avaliação aos elementos patrimoniais, em conflito com os princípios contábeis, e estabelecem normas de contabilização. A identificação de interferência da legislação tributária na contabilidade adquire elevado grau de importância quando prejudica a apuração do lucro e do patrimônio e, conseqüentemente, a determinação do real acréscimo patrimonial. A legislação tributária que viola os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco interfere na aplicação dos princípios de contabilidade, caso imponha ou faculte a adoção de critério de avaliação do patrimônio divergente do recomendado pela teoria contábil, ou coloque em risco a continuidade da entidade, incluindo no lucro real elementos não representativos do acréscimo patrimonial.

Palavras Chaves

Contabilidade – Princípios. Direito tributário – Legislação – Brasil. Imposto de Renda.

ABSTRACT

It presents some interferences in the application of accounting principles caused by income tax legislation and highlights the importance of the principles in the existence of an applied science. It covers the fundamental accounting principles and the principles of tax law. They spread positive guidelines imposed by the Constitution and are required in the institution of income tax, and they determine the valuation criteria of the equity elements, essential in the economic calculation of the change in equity. Above all, the principles aim to protect the equity of the entity, preserving its existence. This is the main aim of the tax principle of prevention of confiscation, resulting from the constitutional guarantee of ownership, and also one of the objectives of the main accounting principles of the entity and continuity. These and the other accounting principles perform a very important role in the equity valuation and economic measuring of the result, just as the principle of contributive capacity, a development of the constitutional principle of equality, exerts a strong relationship in the constitution of income as an equity addition, an essential element to the concretization of the applicability of tax. For companies, the equity addition is valued and reported by the accounting statements, incorporated into tax legislation as instruments capable of clearly expressing the equity situation of the entity and the true wealth generated. Brazilian Corporate Law, responsible for this incorporation, tried to preserve the adequate application of the accounting principles, preventing tax legislation from continuing to interfere in the calculation of the accounting profit, by determining the registration, in an ancillary ledger, of the adjustments to net profit necessary in order to determine the tax profit. The ledger for calculating tax profit (where only an accounting registration of a strictly fiscal nature is written) is a result of this requirement. In its implementation the first negative interference in the accounting merged, and normative acts by the fiscal authorities required the registering, of an exclusively fiscal nature, in the bookkeeping. Later on, other interferences of tax legislation in the accountability occurred, some negative and others positive – since they contribute to the enrichment, clearing up and technical understanding of a theme. The negative interference imposes or allows valuation criteria on the equity elements in conflict with the accounting principles and establishes accounting rules. The identification of interference of tax legislation in the accounting acquires a high degree of importance when it affects the calculation of profit and of equity and, consequently, the determining of the real equity addition. And tax legislation, which violates the principles of contributive capacity and preventing confiscation, interferes in the application of the accounting principles, in the event it imposes or allows for the adoption of an equity valuation criterion which diverges from that recommended by accounting theory, and jeopardizes the continuity of the entity by including in the real profit elements which are not representative of equity addition.

Key Words

Accounting – Principles. Tax Law – Law – Brazil. Income Tax.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADROS

Quadro 1 – Trabalhos sobre Contabilidade Tributária apresentados no curso de mestrado da FEA/USP, a partir de 1988	28
Quadro 2 – Evolução Histórica dos Princípios de Contabilidade no Brasil	51
Quadro 3 – Classificação de Rendas e Proventos de Qualquer Natureza	112
Quadro 4 – Classificação das Interferências da Legislação do IR na Contabilidade	138
Quadro 5 – Resumo comparativo do reflexo no resultado e no cálculo do IRPJ das aplicações financeiras em fundo de investimentos de renda fixa	143-144
Quadro 6 – Provisões e base legal no Regulamento do Imposto sobre a Renda	168
Quadro 7 – Classificação das Interferências Identificadas da Legislação do IR na Contabilidade	191

FIGURAS

Figura 1 – Organização do Trabalho	41
Figura 2 – Regimes de Tributação e Pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	123

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Association of Accountants
AD	Ato Declaratório
BACEN	Banco Central do Brasil
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	Coordenação do Sistema de Tributação
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DIPJ	Declaração Integrada de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DL	Decreto-Lei
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
IN CVM	Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários
IN SRF	Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal
IPECAFI	Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre a Renda
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
JCP	Juros sobre o Capital Próprio
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
PEPS	Primeiro a Entrar Primeiro a Sair
PIS	Programa de Integração Social
PLR	Participação nos Lucros e Resultados
PN	Parecer Normativo
PPR	Provisão para Participação no Resultado

RIR	Regulamento do Imposto sobre a Renda
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal de Federal
TJLP	Taxa de Juros a Longo Prazo
UEPS	Último a Entrar Primeiro a Sair

LISTA DA LEGISLAÇÃO CITADA

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, de 5 de outubro de 1988

LEIS ORDINÁRIAS

- 10.406, de janeiro de 2002
- 10.303, de 31 de outubro de 2001
- 9.959, de 27 de janeiro de 2000
- 9.816, de 23 de agosto de 1999
- 9.718, de 27 de novembro de 1998
- 9.532, de 10 de dezembro de 1997
- 9.457, de 5 de maio de 1997
- 9.430, de 27 de dezembro de 1996
- 9.317, de 6 de dezembro de 1996
- 9.249, de 26 de dezembro de 1995
- 9.065, de 20 de junho de 1995
- 8.981, de 20 de janeiro de 1995
- 8.541, de 23 de dezembro de 1992
- 8.383, de 30 de dezembro de 1991
- 7.799, de 10 de julho de 1989
- 7.450, de 23 de dezembro de 1985
- 7.132, de 26 de outubro de 1983
- 6.404, de 15 de dezembro de 1976
- 6.385, de 7 de dezembro de 1976
- 6.099, de 12 de setembro de 1974
- 5.172, de 25 de outubro de 1966
- 4.506, de 30 de novembro de 1964

DECRETOS

- 3.000, de 26 de março de 1999
(Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99)
- 1.041, de 11 de janeiro de 1994
(Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/94)

- 332, de 4 de novembro de 1991
- 85.450, de 4 de dezembro de 1980
(Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/80)
- 76.186, de 2 de setembro de 1975
(Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/75)
- 58.400, de 10 de maio de 1966
- 17.390, de 26 de julho de 1926

DECRETOS-LEIS

- 2.341, de 29 de junho de 1987
- 2.072, de 20 de dezembro de 1983
- 2.065, de 26 de outubro de 1983
- 1.978, de 21 de dezembro de 1982
- 1.730, de 17 de dezembro de 1979
- 1.648, de 18 de dezembro de 1978
- 1.598, de 26 de dezembro de 1977
- 5.844, de 23 de maio 1943
- 2.627, de 26 de setembro 1940

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Portarias

- 564, de 10 de novembro de 1978
- 376, de 28 de setembro de 1976
- 544, de 15 de outubro de 1974

SRF – Secretaria da Receita Federal

Instruções Normativas

- 130, de 10 de novembro de 1999
- 11, de 12 de fevereiro de 1999
- 162, de 31 de dezembro de 1998
- 104, de 24 de agosto de 1998
- 41, de 22 de abril de 1998
- 93, de 24 de dezembro de 1997

- 38, de 30 de abril de 1997
- 11, de 21 de fevereiro de 1996
- 46, de 8 de maio de 1989
- 127, de 30 de outubro de 1988
- 67, de 21 de abril de 1988
- 77, de 17 de junho de 1986
- 23, de 25 de março de 1983
- 7, de 27 de janeiro de 1981
- 84, de 20 de dezembro de 1979
- 21, de 13 de março de 1979
- 71, de 29 de dezembro de 1978
- 28, de 13 de junho de 1978

CST – Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal

Ato Declaratório Normativo

- 34, de 5 de outubro de 1976

Pareceres Normativos

- 21, de 22 de abril de 1987
- 30, de 1987
- 10, de 1985
- 17, de 1984
- 3, de 1984
- 23, de 1983
- 1, de 20 de janeiro de 1982
- 3, de 28 de janeiro de 1980
- 51, de 17 de setembro de 1979
- 11, de 6 de março de 1979
- 6, de 26 de janeiro de 1979
- 2, de 23 de janeiro de 1979
- 108, de 28 de dezembro de 1978
- 96, de 31 de outubro de 1978
- 73, de 22 de agosto de 1978

- 72, de 21 de agosto de 1978
- 90, de 25 de outubro de 1976
- 58, de 19 de agosto de 1976
- 42, de 15 de junho de 1976
- 214, de 11 de dezembro de 1973
- 462, de 18 de agosto de 1971

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN

Resoluções

- 476, de 17 de maio de 1978
- 484, de 28 de junho de 1978
- 351, de 17 de novembro de 1975
- 220, de 10 de maio de 1972

Circulares

- 179, de 11 de maio de 1972

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Deliberações

- 294, de 26 de março de 1999
- 183, de 19 de junho de 1995
- 29, de 5 de fevereiro de 1986

Instruções

- 349, de 6 de março de 2001
- 320, de 6 de dezembro de 1999
- 319, de 3 de dezembro de 1999
- 285, de 31 de julho de 1998
- 247, de 27 de março de 1996
- 30, de 17 de janeiro de 1984
- 1, de 27 de abril de 1978

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC

Resoluções

- 848, de 12 de julho de 1999
- 774, de 16 de dezembro de 1994
- 750, de 29 de dezembro de 1993
- 563, de 28 de outubro de 1983
- 530, de 23 de outubro de 1981
- 529, de 23 de outubro de 1981
- 321, de 14 de abril de 1972

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	20
1.1 Introdução ao tema	20
1.1.1 Breve resumo histórico	22
1.1.2 Generalidades sobre o tema.....	25
1.1.3 Justificativa para realização da pesquisa.....	26
1.1.4 Relevância do trabalho	28
1.2 Introdução ao problema da pesquisa.....	29
1.2.1 Caracterização do problema.....	29
1.2.2 Formulação do problema	32
1.3 Hipótese da pesquisa	33
1.4 Delimitação do tema	34
1.5 Objetivos da pesquisa.....	36
1.5.1 Objetivo geral.....	36
1.5.2 Objetivos específicos	37
1.6 Contribuição do estudo	38
1.7 Metodologia e técnica da pesquisa.....	39
1.8 Organização do trabalho.....	41
2 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL	43
2.1 Introdução.....	43
2.2 Objetivos da contabilidade e os princípios contábeis.....	44
2.3 Patrimônio – Objeto da Contabilidade	46
2.4 Evolução histórica dos princípios contábeis no Brasil.....	47
2.5 Existência ou não de hierarquia nos princípios de contabilidade.....	51
2.6 Princípios fundamentais de contabilidade – Resolução n. 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.....	54
2.6.1 Princípio da entidade	55
2.6.2 Princípio da continuidade.....	57
2.6.3 Princípio da oportunidade	61
2.6.4 Princípio do registro pelo valor original	63
2.6.5 Princípio da atualização monetária	67
2.6.6 Princípio da competência.....	69
2.6.6.1 Princípio da realização da receita	73

2.6.6.2 Confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis	75
2.6.7 Princípio da prudência	76
2.7 Considerações finais.....	78
3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL	80
3.1 Introdução	80
3.2 Ordenamento jurídico e sua hierarquia	82
3.3 Conceito de princípio jurídico.....	83
3.4 Princípios constitucionais tributários	85
3.4.1 Limitações ao poder de tributar e princípios	88
3.4.2 Princípio da legalidade.....	90
3.4.3 Princípio da igualdade (isonomia).....	91
3.4.4 Princípio da capacidade contributiva	93
3.4.4.1 Capacidade contributiva no pressuposto de fato do imposto.....	94
3.4.4.2 Destinatários do princípio da capacidade contributiva	95
3.4.4.3 Eficácia do princípio da capacidade contributiva	96
3.4.5 Princípio da progressividade.....	97
3.4.6 Princípio da vedação ao confisco	98
3.4.6.1 Razões e proteções do princípio do não-confisco	100
3.5 Considerações finais.....	101
4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	103
4.1 Introdução.....	103
4.2 Breve evolução histórica do imposto sobre a renda no Brasil	104
4.3 Hipótese de incidência do imposto sobre a renda – Fato gerador.....	108
4.3.1 Aquisição da disponibilidade econômica e jurídica.....	112
4.3.2 Renda tributável.....	115
4.3.3 Patrimônio e acréscimo patrimonial	118
4.4 Fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.....	121
4.4.1 Conceito de lucro	122
4.4.2 Lucro líquido e lucro tributável	123
4.4.2.1 Lucro líquido	124
4.4.2.2 Lucro real.....	125
4.4.2.3 Lucro presumido	127
4.4.2.4 Lucro arbitrado.....	128

4.5 Imposto sobre a renda e princípio da capacidade contributiva	128
4.6 Considerações finais.....	130
5 ALGUMAS INTERFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO	
SOBRE A RENDA NA CONTABILIDADE	132
5.1 Introdução.....	132
5.1.1 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR	132
5.1.2 Algumas formas de interferências da legislação do imposto sobre a renda ..	135
5.2 Interferência no ativo circulante e realizável a longo prazo	138
5.2.1 Nas disponibilidades	140
5.2.1.1 Em bancos conta movimento.....	140
5.2.1.2 Nas aplicações financeiras – Fundo de renda fixa.....	142
5.2.2 Nas contas a receber e outros créditos	144
5.2.2.1 No fornecimento de bens e serviços em curto prazo	145
5.2.2.2 Na baixa de créditos prescritos.....	146
5.2.2.3 Na contabilização da provisão para créditos de liquidação duvidosa	147
5.2.3 Na avaliação dos estoques de mercadorias e produtos	149
5.2.3.1 Na provisão para ajuste a valor de mercado.....	151
5.2.4 Aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte	152
5.2.5 Empréstimo a receber de pessoas ligadas a mutuante	153
5.3 A interferência no ativo permanente	156
5.3.1 Investimentos.....	157
5.3.1.1 Método da equivalência patrimonial.....	160
5.3.1.2 No ágio, deságio e suas amortizações	161
5.3.1.3 Reserva de reavaliação reflexa.....	162
5.3.2 Imobilizado.....	163
5.3.2.1 Na determinação do critério de depreciação.....	165
5.3.2.2 Depreciação acelerada contábil x fiscal.....	166
5.4 No passivo circulante.....	167
5.4.1 Provisões e contas a pagar.....	170
5.4.2 Juros sobre o capital próprio.....	171
5.5 No patrimônio líquido	173
5.5.1 No aumento, redução ou cisão do capital social.....	173
5.5.2 Quando da realização da reserva de reavaliação.....	174
5.5.3 Na reserva especial de ágio na incorporação	176

5.6 Interferência nas operações de reorganização societária.....	177
5.6.1 Na compensação dos prejuízos fiscais.....	179
5.7 Nas operações de arrendamento mercantil (<i>leasing</i>)	180
5.8 Nas atividades de construção, incorporação e compra e venda de imóveis.....	182
5.9 Considerações finais.....	184
6 CONCLUSÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA PESQUISAS	187
6.1 Conclusões finais.....	187
6.2 Sugestões para pesquisas.....	192
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	193

1 INTRODUÇÃO

1.1 Introdução ao tema

Os princípios são o núcleo central de toda ciência, constituem-se nas vigas-mestras, na *pedra angular* de qualquer sistema. São, também, os elementos predominantes na formação de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução e conduzem à satisfação dos propósitos daquela ciência e à compreensão do seu sistema.

Etimologicamente, o termo *princípio* (do latim *principium, principii*) encerra a idéia de começo, origem, base. Em qualquer ciência, é o começo de tudo, o ponto de partida, é a causa da qual algo procede, pressupondo sempre a figura de um patamar privilegiado, e tornando mais fácil a compreensão ou a demonstração desse algo.

Sendo assim, os princípios de uma ciência integram seu corpo de doutrinas e não são estabelecidos por doutrinadores, acadêmicos ou profissionais, mas sim por eles identificados; são intrínsecos à própria natureza da ciência e independem da vontade de quem a estuda, precisando apenas serem a ela inerentes.

A inobservância dos princípios descaracteriza a natureza científica do conjunto de conhecimentos, impedindo a ciência de alcançar suas finalidades e objetivos. Por isso, os princípios, quando entendidos como preceitos básicos e fundamentais de uma disciplina, devem ser imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo e lugar.

A Contabilidade, como ciência social aplicada, precisa estar subordinada a regras de procedimento. Os princípios dessa ciência, em termos de conteúdo, dizem respeito à caracterização da entidade e do patrimônio, à avaliação dos elementos deste e ao reconhecimento das suas mutações e seus efeitos. Como os princípios alcançam o patrimônio da entidade na sua globalidade, sua observância resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas, presentes e futuras.

Apesar da ciência contábil existir há mais de 500 anos, o estudo dos seus princípios é recente e o pioneirismo pelo início do debate desses princípios foi da Associação Americana de Contabilidade (AAA – American Association of

Accountants), no ano de 1936, que publicou a primeira monografia sobre princípios contábeis, intitulada *A tentative of statement of accounting principles underlying corporate financial statements*. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 74).

No Brasil, somente em 1972, o Banco Central do Brasil, através de ato normativo (Circular n. 179), tratou oficialmente de princípios e normas de contabilidade, mas foi com o advento da Lei n. 6.404/76 (regulamentando as sociedades por ações) que os princípios de Contabilidade foram legalmente reconhecidos.

Não importa desde quanto existe uma interação entre as ciências contábil e jurídica mas, a partir dessa legislação societária, essa inter-relação ficou mais fortalecida.

Aproximou-se o Direito Tributário da Contabilidade quando o Decreto-Lei n. 1.598/77, ao instituir nova base de cálculo (lucro real) do imposto sobre a renda, passou a exigir, na apuração do lucro líquido, a observância dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Essa interdisciplinaridade, “além de revelar a inexistência da auto-suficiência dos saberes jurídicos e dos contábeis, conscientiza para a afirmação de que ela constitui o princípio da máxima exploração das potencialidades de cada ciência, da compreensão e exploração de seus limites [...]”. (BRITO, 1996, p. 114).

Essa afirmação leva a acreditar que é incompreensível o tratamento isolado de princípios que consubstanciam ciências que interagem. E os princípios jurídicos, explicitados pelos estudiosos há mais tempo que os da Contabilidade, constituem-se num “[...] enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”. (CARRAZZA, 1999, p. 32).

Diante dos vários questionamentos que possam existir a respeito do que foi colocado, ao descrever os princípios de contabilidade reconhecidos no Brasil e apresentar alguns princípios do Direito Tributário previstos na Constituição brasileira, caberá escolher um problema e tentar contribuir com o tema, identificando algumas interferências que esses princípios sofrem das normas que disciplinam o imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Nessa descrição, alguns princípios merecem maior destaque. No Direito Tributário, o da capacidade contributiva, devido à sua importância perante o imposto sobre a renda incidente sobre o resultado das atividades empresariais, e, na Contabilidade, os da prudência, continuidade e competência, pela forte influência na determinação desse resultado.

Não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas, sim se existe ou não no Direito Tributário. Para o entendimento e aplicação das normas do imposto sobre a renda, os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco adquirem relevante importância, porque o primeiro imprime ao imposto um caráter pessoal, graduando-o segundo a capacidade econômica dos contribuintes, e o segundo resguarda o direito a propriedade, protegendo o patrimônio e sua existência.

Por fim, após descrever os objetivos dos princípios das duas ciências e trazer ao conhecimento as normas fundamentais da incidência do imposto sobre a renda, e manifestações a esse respeito, será conveniente apresentar algumas interferências da legislação tributária que disciplina esse imposto na Contabilidade, contribuindo para a identificação das suas repercussões nas demonstrações contábeis.

1.1.1 Breve resumo histórico

Antes da atual Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76), a Contabilidade era elaborada com observância rigorosa das determinações da legislação tributária. Calculava-se o imposto sobre a renda diretamente do resultado apresentado pela contabilidade, o que era para o Fisco mais prático e funcional.

Por esse motivo, a contabilidade, na grande maioria das sociedades, era vista e aceita como mero instrumento utilizado no cumprimento das determinações fiscais.

Nas legislações tributárias anteriores ao Decreto-Lei n. 1.598/77, o lucro real era a diferença entre o lucro bruto e as deduções que o Decreto-Lei n. 5.844/43 enumerava (despesas operacionais, provisão para créditos duvidosos, quotas de depreciação e exaustão etc.), ou o lucro operacional da pessoa jurídica,

acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais, como definiu a Lei n. 4.506/64.

Nas sociedades em que os profissionais da contabilidade zelavam pela boa técnica, os ditames dos princípios contábeis eram obedecidos, o que acarretava, muitas vezes, a manutenção de duas ou mais escriturações, para que a entidade pudesse satisfazer interesses distintos.

Isso ocorria porque os princípios da ciência contábil no Brasil ainda não eram de reconhecimento explícito dos órgãos representativos da classe contábil, bem como pelo fato da legislação societária brasileira encontrar-se em fase embrionária.

No início da década de 1970, começaram a surgir atos normativos editados pelas autoridades administrativas, versando sobre normas e princípios contábeis, mas foi com o advento da Lei n. 6.404/76 que os princípios de contabilidade foram legalmente reconhecidos, mesmo que implicitamente, como demonstra e analisa Perez Junior no seu trabalho de pesquisa (2002, p. 11).

Essa lei societária trouxe explícita em seu texto, no parágrafo 2º do artigo 177, a intenção do legislador de evitar interferências de outras normas na contabilidade, principalmente para cumprir exigências meramente tributárias, incentivando, com isso, a descontinuidade de contabilidade mantida com fim específico.

Esse dispositivo legal demonstra a preocupação do legislador em proteger a contabilidade de interferências e estabelece que serão escrituradas em registros auxiliares as disposições emanadas da legislação tributária, que prescrevam métodos ou critérios contábeis divergentes dos *princípios contábeis geralmente aceitos*.

Em respeito a essa e outras determinações, no ano seguinte ao do início de vigência da lei societária, foi editado o Decreto-Lei n. 1.598/77, já mencionado, e que foi responsável pela criação da figura do atualmente conhecido *lucro real*, dos mecanismos para sua apuração e do instrumento para seu registro, controle e conferência, denominado Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

Esse registro fiscal, nascido por exigência da legislação societária, e em uso até os dias de hoje, passou a ser de adoção obrigatória por todas as sociedades sujeitas ou optantes do regime de apuração do lucro real e serve, basicamente, para demonstrar e controlar todos os ajustes do lucro contábil

necessários à apuração da base de cálculo (lucro real) do imposto sobre a renda, em conformidade com a lei tributária.

Com a criação do lucro real, pela sua definição e forma de apuração, ficou assegurado o respeito à adoção dos princípios contábeis na apuração do lucro líquido.

Porém, não deixaram de existir interferências da legislação tributária na escrituração comercial, e algumas críticas permanecem, principalmente sobre certas disposições dessa legislação antagônicas à hipótese de incidência do imposto de renda, que criam limitações ou restringem a possibilidade de se deduzir do lucro real despesas, encargos, provisões e perdas operacionais, usuais e necessárias à atividade da empresa.

Contudo, a partir de 1978, a determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda passou a ser segregada da apuração do resultado contábil, através da determinação do *lucro real*, definido como sendo o lucro contábil (apurado segundo as determinações das legislações comercial e societária e em obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos) ajustado por adições, exclusões e compensações, impostas e prescritas pela legislação tributária que disciplina a incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Nesse momento da história legal do imposto sobre a renda, a legislação tributária pertinente procurava preservar, ainda que relativamente, a adoção dos princípios fundamentais de contabilidade, e as interferências existentes, ou seja, os conflitos, como alguns os chamavam, na apuração do resultado contábil, não apresentavam significativas distorções na determinação do imposto e, de certa forma, não colocavam em risco a continuidade da entidade e a sua integridade patrimonial.

Todavia, com o passar do tempo, as interferências se acentuaram, em razão das constantes alterações na legislação do imposto sobre a renda, que aperfeiçoaram o controle, arrecadação e a expansão tributária, mas foram prejudiciais e contrárias ao entendimento doutrinário dos princípios tributários constitucionais e voltaram a interferir na aplicação dos princípios da ciência contábil.

Um dos ápices dessa mudança foi a Lei n. 9.249/95 que, entre outras alterações significativas, revogou o artigo da lei societária que dispunha sobre a correção monetária do balanço, facultou a utilização do valor contábil ou de mercado na redução de capital, ou na avaliação patrimonial de acervos a serem

fusionados, incorporados ou cindidos, e vetou a dedutibilidade de despesas e provisões, aviltando os conceitos de renda explicitados pelos estudiosos e, conseqüentemente, desrespeitando os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Portanto, não satisfeito com a criação de uma escrituração própria a atender às disposições da legislação pertinentes à apuração e ao pagamento do imposto de renda, o legislador continuou a interferir com suas disposições legais nos registros e critérios contábeis estabelecidos e normalmente elaborados em obediência aos princípios fundamentais da Contabilidade.

1.1.2 Generalidades sobre o tema

Existe um projeto de lei em trâmite no Congresso Nacional que modifica substancialmente a Lei das Sociedades por Ações, principalmente no que diz respeito aos critérios de apresentação das demonstrações financeiras, inclusive introduzindo a obrigatoriedade da elaboração das demonstrações dos fluxos de caixa e do valor adicionado.

Por esse projeto, é mantida a escrituração da companhia em registros permanentes, em obediência aos princípios de contabilidade e aos preceitos da legislação comercial, porém a sociedade deverá escriturar registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil, segundo as disposições da lei tributária ou da legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações contábeis.

Essas modificações propostas permitem ainda que a companhia adote em sua escrituração permanente as disposições da lei tributária ou especial, desde que efetue ajustes nessa escrituração, por meio de lançamentos complementares, de forma a elaborar as demonstrações contábeis em conformidade com os princípios de contabilidade.

Isso demonstra, mais uma vez, que o legislador continua preocupado com as interferências da legislação tributária, porém, dessa vez, ao manifestar sua preocupação, ele reconhece a possibilidade dessa interferência, mas desde que as premissas básicas relativas à elaboração das demonstrações financeiras sejam preservadas.

Há uma evolução nesse projeto, quando reconhece a interferência das normas tributárias nos registros contábeis. Para efeito de apresentação, as demonstrações contábeis deverão ser ajustadas a essas mudanças de métodos e critérios contábeis.

1.1.3 Justificativa para realização da pesquisa

A principal justificativa para a realização deste trabalho de pesquisa é o fato de algumas disposições contidas na legislação tributária, em especial na que disciplina o imposto sobre a renda, se sobrepõem à aplicação dos princípios de contabilidade.

Essa interferência da legislação tributária na contabilidade ocorre, na maioria das vezes, por imposição da própria lei, mas também porque alguns profissionais ainda não dão a devida importância à aplicação dos princípios de contabilidade no registro da mutação e avaliação do patrimônio.

Algumas vezes, esse descaso na observância dos princípios de contabilidade é conseqüência da opção fornecida pela legislação tributária de adotar um critério de avaliação ou procedimento de registro contábil mais vantajoso fiscalmente.

No entanto, a maior parte das interferências da legislação tributária na contabilidade podem ser justificadas pelo poder coercitivo do Estado, que procura, quase sempre, aumentar sua arrecadação, evitar a evasão fiscal e exercer um maior controle dos contribuintes. E, para isso, utiliza-se da contabilidade como meio capaz de fornecer os elementos necessários à fiscalização.

Por essa razão, alguns autores afirmam existir duas escriturações contábeis: uma propriamente dita, elaborada com todo rigor das normas e princípios inerentes, e outra, preparada conforme as exigências fiscais.

Isso ocorre porque os objetivos do Fisco não se assemelham aos dos outros usuários da contabilidade e, por isso existe um grande conflito entre os resultados almejados e decorrentes da mutação do patrimônio da empresa.

Em parte é até verdadeira essa afirmação, tendo em vista que muitas vezes a legislação tributária sofre forte influência da autoridade tributária, que sobrepõe os interesses econômicos às normas e aos princípios constitucionais tributários.

Todavia, o conhecimento do verdadeiro alcance do imposto sobre a renda, em harmonia com os princípios do Direito Tributário, que também são muitas vezes violados por essa legislação tributária infraconstitucional, permitirá reflexões sobre esse entendimento e, com certeza, propiciará ao profissional da Contabilidade questionamentos sobre violações dos princípios do Direito Tributário e, eventualmente, também da Contabilidade.

Não só essas razões justificam a importância deste trabalho de pesquisa, mas o fato dos estudiosos da Contabilidade terem realizado pouquíssimos estudos direcionados à área tributária, principalmente com ênfase na apresentação e abordagem dos princípios dessa ciência jurídica.

Mais especificamente, não há um estudo sobre a interferência da legislação do imposto sobre a renda na aplicação dos princípios de contabilidade, com repercussão nos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e nos procedimentos adotados para a apuração do resultado.

Num levantamento realizado até 1988, objeto de um trabalho de dissertação, Germano (1988, p. 12), informou que só cerca de 3,8% das pesquisas se relacionavam ao tema contabilidade tributária, correspondendo a quatro trabalhos: Toribio (1980); Kawashita (1981); Segretti (1983); e Toribio (1987).

Germano (1988, p. 12) esclarece ainda que "a maioria das teses de contabilidade tributária trata da tributação na venda de imóveis, pois as empresas que operam no ramo imobiliário recebem um tratamento especial". Ou seja, a autoridade tributária dita normas e procedimentos contábeis que contrariam o princípio da competência, através de um ato normativo que não tem força de lei.

Dentre outros assuntos, esse, especificamente, será um dos temas abordados, tendo em vista sua total identificação com o objetivo deste trabalho, principalmente porque os resultados das atividades de construção e comercialização de imóveis têm sido registrados na escrituração comercial por influência, direta e exclusiva, das normas tributárias.

Daquela data até hoje, mais alguns poucos trabalhos foram apresentados no curso de mestrado da FEA/USP, citados a seguir, o que leva a concluir que mantém-se baixa a percentagem de pesquisas relacionadas à contabilidade tributária.

AUTOR	TÍTULO	ANO
Rogério Ferreira dos Santos	<i>Uma contribuição ao estudo de evidenciação do efeito da cumulativa de tributos: o caso da COFINS em quatro estágios de um segmento da cadeia produtiva do couro.</i>	2003
Rubens de Oliveira Gomes	<i>Uma contribuição para a mensuração do impacto econômico dos tributos indiretos na cadeia produtiva do aço longo produzido em aciarias elétricas brasileiras.</i>	2002
Aldo Vincenzo Bertolucci	<i>Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade as leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil.</i>	2001
Luiz Antônio Brandalize	<i>A contabilidade e lucro real, tributação mensal ou anual.</i>	1995
Mario Shingaki	<i>Cisão de empresas: aspectos contábeis e tributários.</i>	1993

Quadro 1 – Trabalhos sobre Contabilidade Tributária apresentados no curso de mestrado da FEA/USP, a partir de 1988

1.1.4 Relevância do trabalho

Não é difícil compreender o quanto fica comprometida a credibilidade das demonstrações contábeis e de todo o sistema, quando os investidores ou outros agentes do mercado de capitais descobrem que as autoridades fiscais e o legislador, no Brasil, podem interferir nos critérios, conceitos e princípios contábeis e, conseqüentemente, alterar a verdadeira lucratividade da sociedade, principal objetivo deles.

Isto é feito, muitas vezes, apenas para atender a exigências de natureza simplesmente arrecadatórias, passando ao largo de qualquer política fiscal e violando normas e princípios tributários consagrados na Constituição brasileira.

Este trabalho pretende auxiliar os profissionais da Contabilidade na adequada aplicação dos princípios de contabilidade ao se registrarem as mutações patrimoniais e tornar-se-á relevante quando contribuir para a identificação de interferências da legislação tributária nesses princípios.

Quanto aos usuários da Contabilidade, de forma geral, este trabalho possibilitará conhecer algumas das principais formas de interferências da legislação tributária nas demonstrações contábeis e permitirá que eles

identifiquem, diretamente nos elementos patrimoniais examinados e nos resultados econômicos esperados, os reflexos fiscais desses efeitos.

O conhecimento da ciência jurídica é importante para o profissional da Contabilidade, e o estudo das disposições da legislação tributária, com ênfase na que regulamenta o imposto sobre a renda, deveria merecer maior destaque na sua formação, principalmente pela forte interferência que ela exerce no registro das modificações patrimoniais e na elaboração das demonstrações contábeis.

Nesse caso, este estudo torna-se também relevante para o ensino da Contabilidade, tendo em vista que as experiências da aplicação prática da ciência são tão importantes quanto os ensinamentos teóricos.

Isso se dá porque o profissional da Contabilidade que não conhece as interferências da legislação do imposto de renda na prática contábil, assim como ignora os princípios e as normas gerais do Direito Tributário, encontra dificuldade em aplicar a teoria da Contabilidade, bem como as imposições ou opções da legislação tributária.

Todavia, este trabalho deixaria de ter relevância se o legislador e a autoridade administrativa tributária, na edição dos atos normativos, respeitasse e não violasse os princípios das duas ciências e se os eventuais conflitos existentes fossem exclusivamente registrados nos livros auxiliares, criados pela legislação comercial.

Portanto, este trabalho será útil e relevante enquanto atos e negócios praticados pelas entidades, ao serem registrados pela contabilidade, sofrerem a interferência da legislação tributária, seja por imposição, ou porque o profissional, induzido à adoção de orientação nela prevista, contrarie os princípios de contabilidade, provocando distorções nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

1.2 Introdução ao problema da pesquisa

1.2.1 Caracterização do problema

Não se pode deixar de reconhecer que a legislação tributária também contribuiu positivamente para a evolução da Contabilidade e fornece

esclarecimentos e reflexões que propiciam o aperfeiçoamento das técnicas e normas, assim como influenciam a criação de procedimentos, tudo para o bom andamento da ciência aplicada.

É bem verdade que a legislação brasileira tem evoluído bastante e, desde o Decreto-Lei n. 1.598/77, uma parte considerável das imposições da legislação do imposto sobre a renda não mais interfere diretamente na apuração do resultado contábil, pois os ajustes que anulam ou são realizados para adequar esse resultado à base de tributação são feitos extracontabilmente, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Apesar disso, o legislador e a autoridade tributária, através de atos normativos por ela editados, muitas vezes acabam interferindo no tratamento e registro contábil de operações e negócios empresariais, principalmente nos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, com reflexos diretos na apropriação de receitas e no reconhecimento de despesas.

Algumas dessas interferências nos resultados e nos saldos das contas patrimoniais, determinadas por imposição de normas tributárias que contrariam os princípios de contabilidade, serão abordadas em seção específica do Capítulo 5 deste trabalho, dentre as quais merecem destaque as exercidas sobre:

- a) As operações praticadas pelas sociedades de arrendamento mercantil (*leasing*);
- b) a avaliação dos elementos patrimoniais e o registro dos resultados das atividades de incorporação, loteamento, construção e comercialização de imóveis;
- d) a avaliação de investimentos relevantes e a amortização do ágio ou deságio pago na aquisição de participação societária; e
- e) as operações de incorporação e cisão de patrimônio de pessoa jurídica.

No Brasil, as operações de arrendamento mercantil sofreram a interferência da legislação tributária já na sua origem legal, quando foi regulamentada pela Lei n. 6.099/74 e, posteriormente, por vários atos normativos editados pelas autoridades fiscalizadoras, tais como a Resolução BACEN n. 351/75 e as Portarias MF ns. 376/76 e 564/78.

O tratamento contábil dos contratos de longo prazo das atividades de compra e venda, incorporação, construção e loteamento de imóveis deveria ser o

mesmo admitido pela legislação tributária para as outras atividades. Porém, as empresas que desenvolvem essas atividades, por imposição da Instrução Normativa SRF n. 84/79, devem utilizar-se das contas de Resultado de Exercícios Futuros e reconhecer a receita e o custo dessas operações proporcional ao recebimento das prestações, isto é, o Fisco exige o regime de caixa na contabilidade.

A legislação tributária também foi responsável pela edição de normas referentes ao tratamento contábil e fiscal dos investimentos permanentes em controladas e coligadas, como comenta El Hajj (1999, p. 13): “Os termos ágio e deságio foram introduzidos e regulamentados por meio do Decreto-Lei n. 1.598/77 de natureza fiscal e não pela Lei n. 6.404/76.”

Apesar de serem institutos da lei societária, as operações de fusão, incorporação e cisão patrimonial, durante muito tempo, receberam forte influência da legislação tributária na sua concretização, inclusive sob o aspecto contábil, através dos esclarecimentos da autoridade tributária, manifestados, por exemplo, nos Pareceres Normativos CST ns. 462/71, 51/79 e 21/87 e na Instrução Normativa SRF n. 77/86.

Um outro exemplo da interferência da legislação tributária é a revogação do preceito da Lei das Sociedades Anônimas (art. 185 da Lei n. 6.404/76) que determinava o reconhecimento dos efeitos da inflação nos elementos patrimoniais, em obediência aos princípios fundamentais de contabilidade, e de modo que as demonstrações contábeis fossem expressas em valores reais.

Essa interferência na legislação comercial, extinguindo o instituto consagrado da correção monetária de balanço, através da Lei n. 9.249/95, que tratou particularmente de normas do imposto sobre a renda, distorce o resultado contábil das empresas, de forma tão mais intensa quanto maior for a inflação, por não reconhecer a desvalorização monetária de alguns elementos patrimoniais.

Em razão dessas e algumas outras interferências, que serão expostas, necessário se faz apresentar os princípios da Contabilidade e do Direito Tributário, que muitas vezes são desrespeitados pela legislação tributária, situação agravada quando essa violação atinge os princípios expressos na Constituição, como é o caso dessa última ciência.

Mas, também é importante mostrar o quanto a legislação do imposto sobre a renda influencia e induz o profissional a obedecer suas determinações na contabilidade, desrespeitando, às vezes, princípios contábeis consagrados.

1.2.2 Formulação do problema

Todas as ciências existem e se manifestam em um sistema, em uma estrutura, mantendo em si e entre si uma inter-relação de aspectos que cabe desvendar. Entender a malha de relações de interdependência que há entre os fatos e a busca dessa inter-relação são problemas fulcrais de investigação, assevera Köche (1997, p. 108).

Apesar da legislação tributária, particularmente a que disciplina o imposto sobre a renda, ter objetivos distintos dos que são próprios da Contabilidade, e de que a própria legislação comercial deveria ficar mais distante das práticas contábeis, a verdade é que, por tradição, isso não acontece no Brasil.

E as normas do imposto sobre a renda acabaram preenchendo alguns vazios deixados pela classe dos profissionais da Contabilidade durante longo tempo, institucionalizando certas práticas e influenciando na ciência contábil.

Talvez isso ocorra pelo desconhecimento dos princípios que norteiam as duas ciências, tanto por parte do legislador como do contador, razão pela qual algumas dessas normas tributárias devam ser analisadas sob a ótica desses princípios.

Os princípios de contabilidade têm uma significativa importância no exercício dessa ciência, mesmo ainda não estando uniformizados e reconhecidos, explicitamente, por uma lei. Por outro lado, os princípios do Direito Tributário, estão expressos no escalão de Direito positivo mais elevado, a Constituição Federal, lei máxima num Estado de Direito.

Na análise de qualquer problema, existem duas ou mais variáveis, que, nesse caso, são essas destacadas. O problema de investigação assim delimitado, com duas variáveis conhecidas, expressa a possível relação que possa haver entre elas.

Portanto, a delimitação do problema define os limites da dúvida, explicita quais variáveis estão envolvidas na investigação e como elas se relacionam, afirma Köche (1997, p. 108), concluindo que o problema é um enunciado

interrogativo sobre a possível relação que possa haver entre as variáveis, pertinentes ao objeto de estudo investigado e passíveis de verificação ou observação empírica.

A principal indagação e motivo fundamental para a realização deste trabalho é o seguinte questionamento: a legislação tributária que disciplina o imposto sobre a renda interfere na aplicação dos princípios de contabilidade?

No entanto, paralelamente à abordagem desse problema, outras indagações surgiram e alguns aspectos inerentes a elas deverão ser debatidos, como, por exemplo: somente quando a legislação tributária altera, modifica, ou interfere de qualquer forma nos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais é que estará prejudicando a observância dos princípios de contabilidade? Quais são algumas das espécies de interferência na aplicação dos princípios de contabilidade que decorrem das imposições da legislação tributária do imposto sobre a renda? Estariam os dispositivos dessa legislação tributária desrespeitando também os princípios constitucionais tributários? Caso a legislação tributária seja considerada inconstitucional, por violar os princípios do Direito Tributário, quais as conseqüências e repercussões na aplicação dos princípios de contabilidade?

1.3 Hipótese da pesquisa

Estabelecer uma hipótese consiste em supor conhecida a verdade ou explicação que se busca e tem como função prática colocar o pesquisador na direção da causa provável do problema, a fim de facilitar sua inteligibilidade e estudo, como sugerem Cervo e Bervian (2002, p. 86).

A maioria dos estudiosos da Contabilidade prefere tratar as constantes interferências da legislação do imposto sobre a renda na contabilidade simplesmente como conflitos incontestáveis e irremediáveis, já que essas interferências, normalmente, são oriundas de lei, norma supostamente soberana.

No entanto, do conhecimento e análise das interferências da legislação do imposto sobre a renda na contabilidade poderão ser encontradas situações envolvendo simples recomendações, até outras em que haja necessidade de adoção obrigatória de um critério de avaliação no registro de um determinado elemento ou mutação patrimonial.

Contudo, a interferência torna-se um problema para a contabilidade, e seu grau de relevância aumenta, a partir do instante em que seu efeito afeta diretamente as demonstrações contábeis. E, normalmente, a causa desse problema se relaciona à falta ou à correta aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, em detrimento de uma norma tributária.

Sendo assim, escolhido um dos problemas, é possível supor várias hipóteses passíveis de um estudo científico. Neste trabalho, a busca de solução ao problema tem a seguinte hipótese: se o critério de avaliação dos elementos patrimoniais obedece aos ditames dos princípios fundamentais de contabilidade, então a normatização do imposto sobre a renda que interfira nesse critério, estabelecendo outro método de avaliação das mutações patrimoniais, quando do registro e escrituração comercial, interfere também na aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.

Dessa hipótese básica, surge uma adjacente: se o legislador tributário, na instituição ou modificação das normas pertinentes à tributação pelo imposto sobre a renda, se preocupasse, acima de tudo, em respeitar os princípios constitucionais do Direito Tributário e preservar a aplicação dos princípios de contabilidade quando da avaliação do patrimônio da entidade e, conseqüentemente, da apuração do seu resultado contábil, então não existiriam interferências dessa legislação nos princípios de contabilidade.

Portanto, as demonstrações contábeis seriam elaboradas com total observância aos princípios fundamentais de contabilidade e não sofreriam qualquer interferência da legislação que disciplina a incidência do imposto sobre a renda, caso os ajustes, exigidos pelas disposições pertinentes à apuração do imposto sobre a renda, fossem, apenas e somente, registrados e controlados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), sem qualquer interferência na apuração do resultado contábil.

1.4 Delimitação do tema

Para a comprovação ou não da hipótese escolhida dentro do tema, e identificada em função do principal problema apontado, será indispensável abordar os princípios fundamentais de contabilidade, identificá-los com os critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e analisar a existência ou não de alguma

interferência da legislação do imposto sobre a renda na determinação desses critérios.

Na refutação ou não da hipótese adjacente estabelecida para responder às outras questões formuladas, torna-se imprescindível a definição legal do fato gerador do imposto sobre a renda e o entendimento doutrinário a seu respeito, abrangendo a compreensão do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, bem como a análise dos princípios constitucionais do Direito Tributário, de extrema importância na instituição e cobrança desse imposto.

Sendo assim, não se pretende discutir de forma crítica os princípios de contabilidade e do Direito Tributário, nem há a intenção, sequer, de compará-los aos de outros países, ou mesmo analisá-los em função da origem, escolas ou correntes doutrinárias. Eles serão simplesmente abordados de forma prática e objetiva, como requer o estudo proposto.

Diante da vasta legislação do imposto sobre a renda, ao longo de toda sua história, representada por inúmeros textos legais e atos normativos editados para disciplinar a incidência desse imposto, não seria prático e nem conveniente analisar cada ato individualmente, ou mesmo agrupados por períodos de tempo de ocorrência das principais alterações.

Assim, o exame da legislação do imposto sobre a renda se restringirá à editada após o advento do Decreto-Lei n. 1.598/77, analisada de forma global e agrupada na ordem em que os elementos ativos e passivos são apresentados no balanço patrimonial, maneira entendida como a mais adequada à compreensão do tema e à análise do problema, principalmente em função da sua relevância para a elaboração das demonstrações contábeis.

Serão apresentados, também, os regimes de determinação do lucro tributável, suas principais características e, particularmente, o lucro real e seus mecanismos básicos de apuração. Mas, não serão vistos todos os ajustes e variáveis possíveis que envolvam ou proporcionem adições e exclusões ao lucro líquido na apuração do lucro real, principalmente se não houver alguma interferência da legislação do imposto sobre a renda nos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais.

Não se pretende esgotar, neste trabalho de pesquisa, todas as abordagens teóricas e práticas relativas às mais variadas formas de interferência

da legislação tributária na Contabilidade, as quais não ocorrem somente por parte da legislação que disciplina o imposto sobre a renda.

Também não serão objeto deste trabalho a análise e o impacto dessas interferências da legislação tributária no contexto geral das demonstrações contábeis e nem se as informações apresentadas nestas demonstrações prejudicam, sob o prisma de atender as necessidades do usuário da Contabilidade, as confecções dos relatórios gerenciais.

Enfim, serão suficientes para comprovar ou refutar a hipótese básica e a adjacente a abordagem dos princípios contábeis e tributários, a definição da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e a análise de algumas interferências da legislação tributária nos critérios de avaliação dos principais elementos componentes do patrimônio societário.

1.5 Objetivos da pesquisa

1.5.1 Objetivo geral

Esta pesquisa tem por principal objetivo identificar interferências provocadas por exigência das normas reguladoras do imposto sobre a renda na aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.

Em síntese, pretende-se identificar, no texto da legislação tributária que trata da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, normas ou orientações sobre a avaliação de elementos pertencentes ao patrimônio societário, ou que interfiram, de alguma forma, na contabilidade.

A interferência identificada poderá ser compulsória ou facultativa e, com certeza prejudicial à contabilidade, caso contrarie os princípios contábeis e produza efeitos na apuração do resultado e na apresentação das demonstrações contábeis da sociedade.

Outrossim, objetiva-se apresentar os princípios e normas contábeis de avaliação patrimonial e apuração de resultado que possam ter sofrido interferência dessa legislação, destacando eventual efeito negativo por ela produzido, sem deixar de mencionar contribuições positivas proporcionadas pelas normas e orientações expedidas pelas autoridades tributárias.

Pretende-se, com a descrição dos princípios do Direito Tributário, consagrados constitucionalmente na instituição e cobrança do imposto sobre a renda, apresentar os limites impostos ao legislador e à autoridade tributária, e condições de respeito compulsório.

A identificação de disposições da legislação tributária que violam esses princípios tributários será auxiliada pela delimitação do campo de incidência do imposto sobre a renda, a ser realizada através das citações e manifestações doutrinárias a respeito do conceito de renda e proventos de qualquer natureza, como também do significado e alcance da expressão acréscimo patrimonial.

Essas expressões contidas na Constituição Federal e na legislação complementar, mais especificamente no Código Tributário Nacional, definidas e interpretadas pela doutrina, permitem o conhecimento do aspecto material desse tributo e demonstram que o legislador ordinário nacional às vezes afasta-se dos ditames normativos que lhe são superiores.

Em conseqüência disso, é provável que surja da análise expositiva dos princípios contábeis alguma conformidade ou semelhança com as determinações dos princípios tributários que possam corroborar, enriquecer ou justificar a hipótese adjacente desta pesquisa.

1.5.2 Objetivos específicos

Em razão do exposto, o desenvolvimento deste trabalho tem os seguintes objetivos:

- a) analisar a importância da aplicação dos princípios de contabilidade, principalmente na avaliação dos elementos patrimoniais e na apuração dos resultados, e qual a razão para que eles sejam respeitados;
- b) identificar e analisar interferências promovidas pela legislação tributária, especificamente daquela que trata do imposto sobre a renda, na avaliação dos elementos patrimoniais da entidade, na apuração dos seus resultados, e na elaboração das demonstrações contábeis;
- c) apresentar alguns princípios do Direito Tributário presentes na Constituição do Brasil e destacar aqueles que têm íntima relação com o imposto sobre a renda, pesquisando o entendimento doutrinário a respeito deles;

- d) reunir manifestações doutrinárias em relação ao conceito de renda, proventos de qualquer natureza e acréscimo patrimonial e hipótese de incidência do imposto sobre a renda de competência da União;
- e) ressaltar a importância do conhecimento tributário para o Contador, principalmente dos princípios e limitações ao poder de tributar, sem esquecer a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, com o fim de proporcionar-lhe condições para a identificação de interferências e distorções causadas pela legislação tributária.

1.6 Contribuição do estudo

Este estudo é de natureza interdisciplinar, uma vez que aborda conhecimentos provenientes:

- a) do Direito Comercial – Lei n. 6.404 (Lei das Sociedades por Ações) e normas de escrituração comercial;
- b) da Contabilidade Societária – princípios fundamentais de contabilidade e critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e sua apresentação nas demonstrações contábeis;
- c) do Direito Constitucional – princípios tributários existentes na Constituição e incidência do imposto sobre a renda; e
- d) do Direito Tributário – interpretação e aplicação da legislação do imposto sobre a renda.

O tema se insere no campo da Contabilidade Societária e Tributária, e também do Direito Tributário, representando um esforço no estudo, entendimento e aplicação dos princípios dessas duas ciências.

Essa interdisciplinaridade é fundamental para a adequada aplicação dos princípios dessas ciências e a apresentação de interferências causadas pela legislação tributária que violam esses princípios, auxiliará o processo de divulgação, conscientização e correção dessas distorções prejudiciais às ciências aplicadas.

A classificação dessas interferências em compulsórias e facultativas, com reflexos positivos e negativos na contabilidade, insere uma técnica de análise dos seus efeitos, ajudando a discernir e agrupar as diferentes formas de interferências

exercidas pela legislação tributária nos princípios contábeis e em outros aspectos da contabilidade.

A nova realidade que as organizações enfrentam, com excessiva carga tributária, mudanças constantes na legislação tributária, um rigor cada vez maior na arrecadação e controle das atividades, sem esquecer de mencionar as interferências na avaliação dos elementos patrimoniais e na apuração dos resultados contábeis, intensifica a importância deste estudo.

Este trabalho é dirigido aos estudiosos, ao legislador e, principalmente, aos profissionais da Contabilidade, cuja responsabilidade contemple a apuração e pagamento do imposto sobre a renda e o tratamento contábil, quando do reconhecimento desse encargo tributário no resultado e no balanço patrimonial.

Finalmente, cabe destacar a importância deste estudo para o ensino da Contabilidade, não só pela interferência positiva da legislação tributária, quando agrega conhecimento e técnica, mas também por enfatizar a preponderância da aplicação dos princípios de contabilidade, em detrimento das exigências impostas e facultativas da legislação tributária.

1.7 Metodologia e técnica da pesquisa

A busca pelo conhecimento e o entendimento teórico dos princípios da Contabilidade e do Direito Tributário são de extrema importância para a aplicação prática dessas ciências, e sua interdisciplinaridade é condição essencial para o aprendizado.

O avanço técnico depende de um trabalho desenvolvido com a utilização de métodos que permitam separar o verdadeiro do falso.

O método é o caminho a ser trilhado pelos pesquisadores; o trabalho por eles desenvolvido na busca de novos conhecimentos, devidamente comprovado, denomina-se pesquisa científica, conforme definem Parra Filho e Santos (1998, p. 95), quando ressaltam a importância da metodologia empregada na busca de solução para os muitos problemas.

Sendo assim, será utilizado para o desenvolvimento inicial deste trabalho o método bibliográfico, que possibilitará um conhecimento do estágio atual do assunto a ser pesquisado e direcionará a necessária familiarização e atualização requisitada pelo tema.

Além disso, essa metodologia propiciará o conhecimento das contribuições científicas existentes, facilitando a coletânea, a seleção, a análise, a reflexão e a interpretação das contribuições teóricas e científicas ao tema escolhido.

Em se tratando de ciências humanas, o estudo da Contabilidade e do Direito não pode prescindir de conhecimentos fornecidos por uma gama enorme de outras ciências, entre elas a história, que objetiva estudar o homem e sua evolução nos vários campos do conhecimento, a sociologia, que estuda os fatos sociais, os usos e costumes, e a hermenêutica, que permite o estudo e interpretação dos textos legais, facilitando a compreensão da evolução normativa, de suma importância para o entendimento da realidade atual.

É a partir da análise, evolução e comparação histórica das atividades e instituições econômicas que se pode traçar uma perspectiva, principalmente no que diz respeito ao comportamento dos agentes econômicos e suas várias inter-relações (PARRA FILHO; SANTOS, 1998, p. 75).

Portanto, a aplicação conjunta do método histórico será de fundamental importância, pois remontará ao estudo e desenvolvimento dos princípios de contabilidade e permitirá, também, que a legislação do imposto sobre a renda seja analisada a partir da sua essência, principalmente após a introdução do conceito de lucro real, base de cálculo do imposto.

Uma perspectiva histórica da evolução dos conceitos de renda, proventos de qualquer natureza e acréscimo patrimonial possibilitará o entendimento do fato gerador do imposto sobre a renda, o alcance e limites que devem ser respeitados, facilitando a identificação da interferência da legislação tributária na contabilidade e a eventual violação dos princípios constitucionais tributários.

Como não serão utilizadas técnicas quantitativas, o estudo privilegiará o conhecimento teórico e a análise de textos legais e normativos, e nesse caso, se constituirá em uma abordagem fenomenológica-hermenêutica, conforme explica Martins:

Buscam relação entre o fenômeno e a essência, o todo e as partes, o objeto e o contexto. A validação da prova científica é buscada no processo lógico da interpretação e na capacidade de reflexão do pesquisador sobre o fenômeno objeto de seu estudo. (MARTINS, 2000, p. 27).

O método dedutivo permitirá também que, a partir dos princípios da Contabilidade e do Direito Tributário, bem como do seu entendimento doutrinário, sejam deduzidas algumas interferências da legislação do imposto sobre a renda nesses princípios e, conseqüentemente, nos registros contábeis, na avaliação do patrimônio da entidade e, finalmente, nas demonstrações contábeis.

1.8 Organização do trabalho

Esquemáticamente, este trabalho divide-se em seis capítulos, apresentados na seqüência ilustrada no seguinte diagrama:

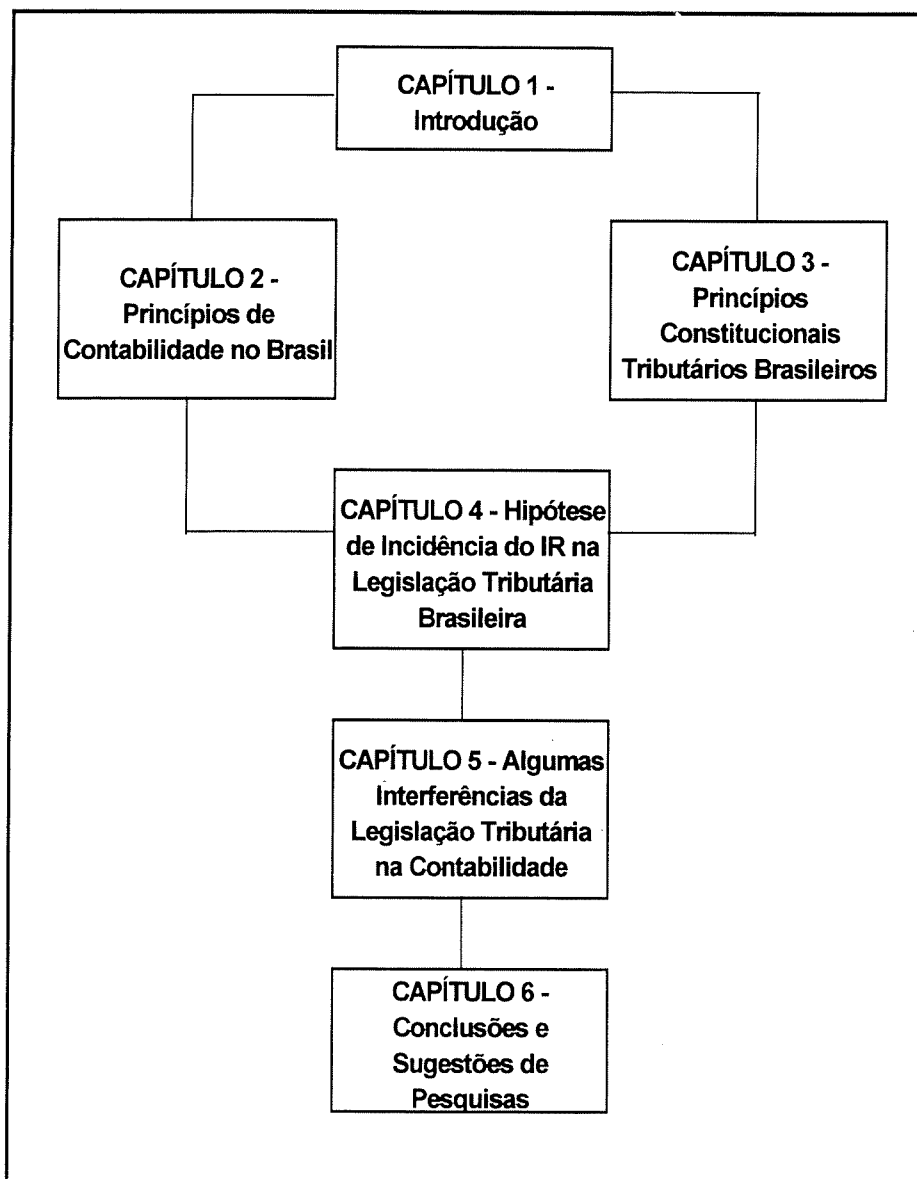


Figura 1 – Organização do trabalho

O trabalho foi organizado de tal forma que o estudo do tema inicia-se pelo aspecto quase que obrigatório para o entendimento das ciências aplicadas, a análise e compreensão dos seus princípios.

Em seguida, parte-se para a definição legal da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, realizando uma análise crítica entre o exato significado e alcance das expressões nela contidas. Ainda, nesse contexto, define-se o conceito de patrimônio e de resultado (lucro ou prejuízo) contábil.

Com a nítida distinção entre esses dois elementos, procura-se deixar explícita a definição de acréscimo patrimonial, para posteriormente apresentar as

técnicas e critérios de mensuração econômica desses elementos, encontrados na legislação societária, e imprescindíveis à tributação do imposto sobre a renda.

A partir desses conhecimentos, inicia-se a busca pela identificação de interferências da legislação tributária na aplicação dos princípios contábeis, classificando-as em compulsórias ou facultativas e positivas ou negativas à contabilidade.

Dessa investigação e análise das interferências, podem-se apresentar normas tributárias contrárias às diretrizes constitucionais do imposto sobre a renda e que estejam, possivelmente, infringindo um princípio do Direito Tributário.

2 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

2.1 Introdução

Todo conhecimento científico deve estar subordinado a determinados princípios ou regras, que regem o estudo teórico e a aplicação prática de cada ramo do conhecimento humano. Esses axiomas ou verdades são chamados pelos estudiosos de princípios, postulados, convenções, preceitos, normas, conceitos, regras ou práticas.

Não importa a rotulação empregada, e sim que, sem o reconhecimento desses princípios ou a inexistência de normas, um conjunto de conhecimento deixará de ser científico, uma vez que as mesmas causas poderão deixar de produzir efeitos idênticos, quando duas ou mais situações iguais forem tratadas de formas distintas.

A obtenção de maneira racional das propriedades, leis e conseqüências particulares que uma definição encerra ou supõe, a partir de um objeto definido, e mediante o emprego do processo dedutivo, só se torna possível, segundo Parra Filho e Santos (1998, p. 60), após o conhecimento dos axiomas, verdades perfeitamente evidentes por si próprias, indemonstráveis e utilizadas para demonstrar outras verdades.

Por isso, pode-se afirmar que o axioma serve de instrumento para deduzir verdades particulares, a partir de uma verdade geral. Isso confirma que o processo dedutivo só se realiza a partir de certos princípios absolutamente evidentes, e a admissão da existência de conseqüências a partir de um princípio dado é a descoberta da relação de identidade total e parcial entre a verdade geral e as verdades particulares, completam Parra Filho e Santos (1998, p. 61).

Portanto, a identificação de tais princípios, ou a fixação de regras, é imprescindível, especialmente no caso das ciências aplicadas, como a Contabilidade, sem esquecer de ressaltar que sua utilização deve ser feita de forma coerente e uniforme, obedecendo a uma mesma orientação, para que sua aplicação não fique a critério de cada um dos estudiosos e profissionais, de forma subjetiva.

Um exemplo prático, e que se tornou clássico, em que é citada como causa a falta desses princípios e normas, foi a crise de 1929, que gerou a maior catástrofe econômica da história contemporânea. Mais recentemente, e bem lembrado por

Franco (1999, p. 16), o fato se repetiu com os bancos japoneses, vistos como os mais ricos do mundo, e que, repentinamente, passaram a ser considerados insolventes “porque não vinham obedecendo o princípio contábil da prudência e não adotando a norma contábil da criação de provisões para débitos duvidosos e para desvalorizações de ativos”.

Na época, década de 1990, isso acabou gerando série crise econômica no Japão e, conseqüentemente, em toda a Ásia, espalhando-se depois pelo mundo, com os danosos efeitos que todos nós hoje conhecemos e vivenciamos.

Conclui-se portanto que, por desrespeito aos princípios e normas de contabilidade, não foram evitadas, ou pelo menos amenizadas, duas das maiores crises econômicas ocorridas no mundo contemporâneo.

2.2 Objetivos da contabilidade e os princípios contábeis

A reação aos estudos dos princípios contábeis, na década de 1960, fez surgir questionamentos argumentando, principalmente, que antes que se pudesse discutir qualquer tema da contabilidade, era preciso fixar uma meta ou finalidade, considerando que as pedras fundamentais para a construção de uma teoria da Contabilidade são os objetivos, não os postulados, segundo William Vatter que ainda afirmou:

Os princípios eram os meios pelos quais os objetivos poderiam ser atingidos. Ficariam subordinados a “convenções”, como um acordo quanto à elaboração de demonstrativos financeiros anuais; e a “doutrinas”, como a necessidade de uniformidade no processo de divulgação. (VATTER, 1963 apud HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 79).

Diz Franco (1999, p. 45) que “a maior parte daquilo que hoje é chamado de princípios fundamentais da contabilidade surgiu de forma espontânea, ao longo do tempo, exatamente porque atendia às necessidades informacionais da época”, ou seja, aos objetivos dos usuários da contabilidade.

Por isso, Hendriksen e Breda (1999, p. 83) pressupõem que a “cada mudança de objetivos implica em mudança de princípios”, já que, “inicialmente a contabilidade nos Estados Unidos se concentrava nos interesses dos credores, depois pressupôs uma função de custódia em relação aos investidores, e mais recentemente tem procurado enfatizar o fornecimento de informações para a tomada de decisões de investimento”. E conclui, dizendo: “Enquanto houver divergência

quanto aos fatos, como em relação à eficiência do mercado, inevitavelmente haverá divergência quanto aos princípios.”

Por esse motivo, tende a ser contínuo o processo e os debates quanto à uniformização dos princípios, porém, alguns deles nunca deixarão de existir, em razão dos objetivos propostos à contabilidade.

Por exemplo, não restam dúvidas que o objetivo de verificar e mensurar o lucro da entidade fez surgir os princípios do custo como base de valor e da realização da receita (que é um desmembramento do regime de competência). Assim, a tarefa de se medir de imediato o valor do lucro auferido fica extremamente simplificada, ao se confrontar a receita obtida com o custo das mercadorias, este registrado em estoque pelo montante de recursos aplicados na sua aquisição e aquela apropriada pelo valor da sua efetiva negociação.

Diante dessas colocações, pode-se afirmar que a Deliberação CVM n. 29, de 1986, foi melhor fundamentada do que a Resolução CFC n. 750, de 1993, principalmente porque, nesse último ato, consta a afirmação de que “a existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência ‘pura’, aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto”.

A Resolução CFC n. 774, de 1994, apêndice Resolução CFC n. 750, de 1993, delimita os objetivos da contabilidade apenas à correta representação e causas das mutações do patrimônio da entidade, que é seu objeto. Portanto, para o Conselho Federal de Contabilidade, o objeto científico da Contabilidade manifesta-se, quase que exclusivamente, na fiel apresentação do patrimônio e na compreensão e análise das causas das suas mutações.

Entretanto, esse Conselho admite, sob uma ótica pragmática, que a aplicação da Contabilidade a uma entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Já a Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários, espelhando-se na escola americana, define e descreve a Contabilidade como, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com

demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Contudo, o sistema de informação é que deve ser capaz de, com mínimo custo, suprir as dimensões físicas e de produtividade, enquanto que as informações de natureza econômica e financeira a respeito do patrimônio e suas mutações constituem o núcleo central da Contabilidade.

Neste trabalho, esse principal objetivo da Contabilidade, a mensuração econômica dos acréscimos patrimoniais, é que será enfatizado, para que se possa demonstrar que a sua escolha pela legislação tributária como ciência capaz de determinar o valor do patrimônio e suas variações se coaduna com a aplicação do princípio da capacidade contributiva, constitucionalmente exigido do legislador, ao tributar a renda econômica das pessoas jurídicas representadas pelas entidades.

2.3 Patrimônio – Objeto da Contabilidade

O campo de abrangência de uma ciência é delimitado por seu objeto. Na Contabilidade, esse objeto é o patrimônio existente para ser utilizado, ou seja, para exercer a função de suprir as necessidades da entidade, e que é definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações.

Esse objeto tem por tendência natural sujeitar-se a mutações constantes, quer circulatórias apenas, quer produtoras de modificações de massa. Essas modificações são estudadas nos seus aspectos quantitativos e qualitativos, e tanto podem decorrer da ação do homem, quanto dos efeitos da natureza, com ênfase nas conseqüências acarretadas pelas exigentes e delicadas questões mercadológicas e financeiras da economia mundial que atingem diretamente o patrimônio da entidade.

Assim, a Contabilidade busca, através da aplicação dos seus princípios, depurar, primordialmente e no sentido mais amplo possível, o patrimônio da entidade, demonstrando as variações ocorridas por acréscimos ou reduções patrimoniais, e que representam a verdadeira capacidade econômica de aumento ou diminuição de riqueza.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar, expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias etc. Por outro lado, o atributo

quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja "valor", conceito sobre o qual há pontos de vista extremamente variados.

O conhecimento decorrente do estudo da Contabilidade tem provado que o seu objeto está em constante mutação, como, aliás, ocorre nas demais ciências, em relação aos respectivos objetos. Por essa razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja determinação ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento ou circunstância.

Contudo, mesmo nesses casos, deve-se procurar evidenciar o fenômeno, na opinião de Sá (1995, p. 95), desde que haja certeza ou razoável convicção prospectiva para que se consiga apresentar a imagem patrimonial com o maior índice possível de realidade.

Nesse contexto, os princípios de contabilidade são fundamentais para a fiel apresentação do patrimônio; sua correta aplicação é indispensável à adequada quantificação dos componentes patrimoniais e à identificação das mutações sofridas; e possuem também importante papel na aferição da capacidade futura de geração de resultados. Em suma, os princípios orientam a quantificação, de forma global, da eficiência das atividades empresariais e, portanto, da sua capacidade econômica e financeira.

2.4 Evolução histórica dos princípios contábeis no Brasil

Relata Ludícibus (2000, p. 37) que a Contabilidade no Brasil evoluiu sob a escola italiana, até que se iniciou uma forte influência da escola norte-americana, através de algumas firmas de auditoria de origem anglo-americana, de cursos de treinamento em Contabilidade e finanças oferecidos por grandes empresas e, principalmente, a partir de 1964, quando o Professor José Costa Boucinhas passou a adotar uma nova metodologia de ensino, extraída do livro *Introductory accounting*, de Finney e Miller, em seu Curso de Contabilidade Geral, na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo.

Com certeza, esse fato, destacado com ênfase por Ludícibus (2000, p. 38) e também por outros autores, é que levou Schmidt (2000, p. 205) a dividir o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil em dois estágios: anterior e posterior a 1964. Outrossim, não restam dúvidas de que a segunda fase é a que mais nos

interessa, por ter sido marcante na história e porque o reconhecimento institucional dos princípios brasileiros de contabilidade ocorreu nessa época. No entanto, na abordagem da primeira fase por Schmidt (2000, p. 205), é perceptível a forte interferência da legislação sobre a contabilidade, que sempre a acompanhou em seu caminho.

O primeiro estágio teve início no governo de D. João VI, quando, em 1808, foi publicado alvará obrigando os contadores a utilizar o método das partidas dobradas, e teve fatos marcantes, como a oficialização do Código Comercial Brasileiro, em 1850, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do balanço geral, composto por bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

Também cabe destaque, nesse período, a publicação do Decreto-Lei n. 2.627, em 1940, que introduziu a primeira Lei das Sociedades por Ações no Brasil, estabelecendo regras para a avaliação de ativos, apuração e distribuição de lucros e constituição de reservas, entre outras determinações.

Enfim, na visão de Schmidt (2000, p. 209), “essa primeira fase de desenvolvimento da Contabilidade nacional foi marcada por dois aspectos relevantes: a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influência doutrinária das escolas italianas”.

A segunda etapa do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, principiada pela introdução do método norte-americano de ensino didático de Contabilidade, foi marcada, principalmente, pela chamada “Escola da correção monetária”, que desenvolveu diversos estudos com o objetivo de resolver as distorções causadas nos relatórios contábeis pelos efeitos inflacionários, decorrentes dos diversos períodos de instabilidade econômica por quais passou o Brasil.

Envidando esforços no sentido de fixar normas contábeis adequadas às necessidades da época, o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IAIB, hoje IBRACON) publicou as *Normas disciplinadoras da escrituração e da elaboração de balanços*, em 1966, e, dois anos depois, o trabalho *Destinação dos ingressos (receitas) das sociedades anônimas*. Em 1971, esse instituto deu sua colaboração à Bolsa de Valores de São Paulo que, através do Banco Central do Brasil, uniformizou as demonstrações contábeis das empresas cujas ações eram negociadas no mercado.

Esses trabalhos serviram de subsídio ao Banco Central para a elaboração da Circular n. 179, anexa à Resolução n. 220, de 11 de maio de 1972, que estabeleceu as normas e princípios de contabilidade, oficializando a expressão “princípios contábeis geralmente aceitos”. Nesse mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução n. 321, divulgou as normas e procedimentos de auditoria que haviam sido elaboradas pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil.

Com o advento da Lei n. 6.404 (atual Lei das Sociedades por Ações), em 15 de dezembro de 1976, essas normas do Banco Central foram tacitamente revogadas e ficou estabelecido que a escrituração contábil deveria obedecer aos princípios contábeis geralmente aceitos – PCGA. Entretanto, esses princípios não são citados explicitamente no texto da lei, nem tampouco o significado de cada um deles.

Afirma contudo Ludícibus (2000, p. 284) que “boa parte das disposições contábeis contidas na lei estaria enquadrada dentro dos desdobramentos derivados de um corpo de princípios geralmente aceitos” e, recentemente, quando da análise crítica da literatura didática brasileira sobre princípios contábeis, Perez Junior (2002) os identificou nas entrelinhas dessa lei societária que se encontra em vigor, com algumas alterações, até os dias de hoje.

Nos anos seguintes à publicação da Lei, mais especificamente no final da década de 80, o IBRACON deu início a pronunciamentos a respeito dos PCGA e foram publicados dois livros: *Manual de contabilidade das sociedades por ações* e *Teoria da contabilidade*, de autoria de pesquisadores da Universidade de São Paulo.

Nesse momento da história brasileira, quando a preocupação em se definir os princípios de contabilidade despontou, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução n. 530, em 1981, estabelecendo os princípios fundamentais de contabilidade, já que não existia um consenso sobre eles.

Como naquele momento a Contabilidade no Brasil era extremamente carente de normas e regras, principalmente em relação à uniformização da escrituração contábil, os seguintes princípios fundamentais de contabilidade foram enumerados pelo Conselho Federal de Contabilidade: da entidade, da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais, da expressão monetária, da competência, da oportunidade, da formação dos documentos contábeis, da terminologia contábil, da equidade, da continuidade, da periodicidade, da prudência, da uniformidade, da informação, dos atos e fatos aleatórios, da correção monetária e da integração.

Percebendo a necessidade de uniformizar os princípios contábeis para as companhias abertas, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) referendou, em 1986, através da Deliberação n. 29, o documento do IBRACON intitulado *Estrutura conceitual básica da contabilidade*.

Nele, os princípios fundamentais de Contabilidade foram classificados em três categorias: postulados ambientais (da entidade e da continuidade), princípios propriamente ditos (do custo como base de valor, do denominador comum monetário, da realização da receita e do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis) e as convenções ou restrições (da objetividade, da materialidade, do conservadorismo e da consistência).

Somente sete anos depois, o Conselho Federal de Contabilidade, enxergando a evolução da Contabilidade na década de 1980, atualizou e unificou os princípios fundamentais de contabilidade, por meio da Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993, relacionando-os nesta ordem: da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência.

Ao final do ano seguinte, mais precisamente em 16 de dezembro de 1994, considerando a conveniência de maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos princípios fundamentais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução n. 774, tendo por objetivo explicitar os princípios aprovados pela Resolução CFC n. 750, de 1993.

Desde o Código Comercial, passando pela antiga Lei das Sociedade por Ações, que possuía forte influência da escola européia, até o advento das citadas resoluções do Banco Central e do Conselho Federal de Contabilidade e a atual Lei das Sociedades Anônimas, que passou a adotar uma linha de pensamento nitidamente norte-americana, a evolução histórica dos princípios de contabilidade no Brasil, basicamente, se resume nestas datas:

Ano	Responsável	Princípios identificados
1937	João Luiz dos Santos	2 princípios
1949	Francisco D'Auria	10 princípios
1964	O Brasil começa a substituir a escola italiana pela norte-americana	
1971	Grupo de professores da USP – <i>Contabilidade introdutória</i>	2 postulados, 3 princípios e 4 convenções
1972	Circular n. 179, anexa à Resolução n. 220 do BACEN, tratou das normas e dos princípios contábeis geralmente aceitos. A Resolução CFC n. 321 passou a adotar esses princípios, definindo-os	
1972	Hilário Franco	14 princípios e 14 regras
1976	Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404) – normas para a escrituração contábil e elaboração de balanços	princípios implícitos
1979	IBRACON – princípios de contabilidade geralmente aceitos	
1981	CFC – Resoluções ns. 530 – normas brasileiras de contabilidade e princípios fundamentais de contabilidade	16 princípios
1986	IBRACON – estrutura conceitual da contabilidade; Deliberação CVM n. 29/86	2 postulados, 4 princípios e 4 convenções
1993	CFC – Resolução n. 750, revogando a Resolução n. 530/81	7 princípios
1994	CFC – Resolução n. 774/94, explicitando os princípios da Resolução n. 750/93	

Quadro 2 – Evolução histórica dos princípios de contabilidade no Brasil

Por esse breve resumo histórico, fica evidente que as instituições participantes do estudo e da emissão de normas contábeis no Brasil são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), porém elas não se dedicam a uma harmonização e unificação dos princípios e das normas, o que prejudica a sua aplicabilidade.

2.5 Existência ou não de hierarquia nos princípios de contabilidade

Em Contabilidade, a estrutura é essencial, e então é importante discutir a hierarquia dos conceitos. Assim, poder-se-ia perguntar se, dentre os princípios fundamentais, existem alguns mais importantes que outros.

Para o IBRACON, e então a Comissão de Valores Mobiliários, é clara a existência e a necessidade de hierarquização, mais para entender a evolução e o entrelaçamento dos vários conceitos, do que pelo fato de serem mais ou menos importantes na prática, influência marcante da escola norte-americana, como evidencia o texto seguinte, extraído da Deliberação CVM n. 29/86:

Os vários autores e pesquisas realizadas sobre o assunto têm assumido posições diversas. Sprouse e Moonitz de certa forma hierarquizam os vários conceitos; Mattessich denomina todos os conceitos fundamentais; [...] Anthony admite uma diferenciação entre princípios e convenções.

Essa instituição, no ato normativo, afirma, ainda que:

[...] o corpo de conceitos, independentemente de sua hierarquização, deve ser sempre integral e articuladamente observado, sob pena de todo o edifício contábil ruir. Uma falha de consistência de período para período é quase tão grave como o não exato cumprimento da realização da receita. Mas, sob o ponto de vista filosófico e, principalmente, para caracterizar bem que certos conceitos, pela sua amplitude e abrangência social, possuem a característica de condicionar outros conceitos, ou que estes derivam daqueles, faz-se mister uma hierarquização.

Quando se procurava estabelecer princípios de contabilidade nos Estados Unidos, comentam Hendriksen e Breda (1999, p. 91) que também se discutia muito, principalmente a respeito dos objetivos das demonstrações financeiras e, num dado momento, foram definidos níveis hierárquicos para a estrutura contábil, nessa ordem: objetivos, informação necessária, características qualitativas, fundamentos, padrões, interpretações e práticas.

Enquanto os padrões consistiriam nas soluções gerais a problemas de Contabilidade, e as práticas os meios pelos quais os objetivos básicos das demonstrações financeiras seriam atingidos, os fundamentos seriam os princípios, já que tratava dos conceitos básicos subjacentes à mensuração de transações e eventos e sua divulgação, incluindo as definições de entidade contábil, ativos, passivos, lucro, receita, despesa etc.

Tendo em vista que certos conceitos são constatações sobre o ambiente (cenário) em que a Contabilidade atua e constituem a razão de ser de vários outros conceitos que se seguem, acarretando, conseqüentemente, que uns, na verdade, complementam, explicam, delimitam e restringem a aplicação dos demais, a Comissão de Valores Mobiliários classificou os princípios de contabilidade em três subcategorias (hierarquias): postulados ambientais da Contabilidade, princípios contábeis propriamente ditos e restrições (convenções) contábeis. Os primeiros seriam os axiomas, os segundos os teoremas e as convenções os corolários.

Essa classificação, apresentada na Deliberação CVM n. 29/86, na verdade advém do documento do IBRACON intitulado *Estrutura conceitual básica da contabilidade*, preparado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP (IPECAFI), cuja primeira minuta fora apresentada por Sérgio de Iudícibus, e portanto não resta dúvida quanto ao seu entendimento a respeito do agrupamento hierárquico dos princípios, inclusive com manifestação expressa em seu livro *Teoria da contabilidade* (2000, p. 89), onde afirma que essa forma hierarquizada é mais adequada e profunda.

Iudícibus (2000, p. 50) justifica essa hierarquia superior dos postulados em relação aos princípios por se tratar de pré-condições, de verdades que desencadeiam os demais princípios; e prossegue dizendo que a hierarquia destes é mais alta do que a das convenções (normas), que delimitam os princípios, mas que, todavia, nem sempre é fácil diferenciar rigorosamente tais categorias.

Manifesta-se também Sá (1995, p. 25) sobre a existência de hierarquia entre os princípios, distinguindo-os sob dois ângulos, como macrorregras e como enunciados fundamentais do fenômeno patrimonial, ou seja, princípios científicos: “Como macrorregra, os princípios dimanam dos científicos. Os científicos, todavia, defluem das pesquisas, dos estudos, das doutrinas. Há, pois, uma hierarquia, já referida.”

O Conselho Federal de Contabilidade (Res. n. 750/93) se manifesta pela existência de sete princípios, desconsiderando qualquer hierarquia entre eles, e os denomina princípios fundamentais de contabilidade:

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceitos.

Como nosso objetivo é contribuir para a identificação de algumas interferências da legislação do imposto sobre a renda na aplicação dos princípios de contabilidade e os princípios identificados pelo Conselho Federal de Contabilidade serem de observância compulsória para todos os profissionais da Contabilidade no Brasil, bem como é função desse Conselho o controle do exercício da profissão, decidiu-se conduzir este trabalho considerando os princípios por ele enumerados.

2.6 Princípios fundamentais de contabilidade – Resolução n. 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade

Os princípios fundamentais de contabilidade foram relacionados na Resolução CFC n. 750/93, todavia a simples enumeração dos seus enunciados não fornecia o grau de detalhamento necessário para a sua compreensão pelos profissionais da Contabilidade ou para um entendimento pelos usuários da informação contábil.

Para sanar essa deficiência, foi editada a Resolução CFC n. 774/94, que trouxe comentários sobre o conteúdo dos enunciados e forneceu esclarecimentos, com o intuito de facilitar a compreensão e melhorar o entendimento quanto à aplicação dos princípios.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, a reprodução da essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, predominante no universo científico do Brasil, é representada pelos seguintes princípios fundamentais de contabilidade: da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência.

Na opinião de Sá (1995, p. 14), ao admitir que os princípios são a “essência das doutrinas e teorias”, o Conselho Federal de Contabilidade limitou todo o conhecimento ao que proclama, ou seja, admitiu que as fronteiras da doutrina estão contidas nos princípios enunciados.

Sem declinar ser princípio, mas em realidade sendo, está o da prevalência da essência sobre a forma, como comenta Sá (1995, 19); ele prossegue, afirmando que, para cada princípio de contabilidade, existe uma doutrina, com um complexo de proposições, estando as teorias assim identificadas com os princípios: teoria das aziendas (da entidade e da continuidade), teoria do fenômeno patrimonial (da oportunidade), teoria do valor (do valor original e da atualização), teoria do crédito (da competência) e, finalmente, teoria da invulnerabilidade e teoria da capitalização (da prudência).

Foge dos nossos objetivos comprovar a verdadeira relação dessas teorias com os princípios enunciados pelo Conselho Federal de Contabilidade, porém não deixaremos de mencioná-las, quando for necessário para a melhor compreensão e entendimento da aplicação dos princípios.

2.6.1 Princípio da entidade

O Conselho Federal de Contabilidade define o princípio da entidade no artigo 4º da Resolução n. 750/93, desta maneira:

Artigo 4º - O Princípio da ENTIDADE reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único - O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

A entidade pode ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjunto de pessoas, tais como: famílias; empresas; governos, nas diferentes esferas de poder; sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas; sociedades cooperativas; fundos de investimento e outras modalidades afins.

Afirma ainda o Conselho Federal de Contabilidade que, no caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou constituídas juridicamente, embora essa última circunstância seja a mais usual, e que a essência do princípio está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. Essa autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma entidade jamais pode confundir-se com os dos seus sócios ou proprietários.

O patrimônio, objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à entidade, garantia da sua propriedade e única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo, válido perante terceiros.

Sem autonomia patrimonial fundamentada na propriedade jurídica, entende o Conselho Federal de Contabilidade que perderiam sentido os demais princípios, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos; portanto, a independência patrimonial é indissociável desse princípio.

Admite, todavia, a decomposição do patrimônio em partes, segundo os mais variados critérios, mas nenhuma que resulte em novas entidades. Por isso, o Conselho Federal de Contabilidade não aceita a possibilidade de que as divisões ou

departamentos de uma entidade possam constituir novas entidades, ou microentidades, precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia.

E conclui que a única circunstância em que poderá surgir nova entidade será aquela em que a propriedade de parte do seu patrimônio seja transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra entidade.

Numa visão mais gerencial, Ludícibus (2000, p. 47) diz que um setor ou um departamento de uma empresa, desde que efetue atividade econômica importante, a critério dos donos do capital, justificando a elaboração de relatórios em separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas e de realizações, pode ser incluído no conceito legal de entidade contábil.

Esse autor, quando cita Moonitz e Hendriksen, conclui que a escolha da entidade contábil apropriada, em cada caso, depende dos objetivos dos demonstrativos e dos interesses dos usuários da informação. Portanto, uma superempresa, tal como uma consolidação de várias firmas correlacionadas, ou um grupo engajado em uma atividade com finalidade de lucro, ou não, poderá também identificar-se como uma entidade contábil.

Esse entendimento não se coaduna com os esclarecimentos do Conselho Federal de Contabilidade a respeito do princípio, quando afirma que as somas de patrimônios de diferentes entidades, consolidação de demonstrações contábeis, não resultam em nova entidade, tendo como razão básica a de que as entidades consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus patrimônios permanecem em sua propriedade e, não havendo transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma entidade.

Por outro lado, a Comissão de Valores Mobiliários expõe que a conotação dada pelo Conselho Federal de Contabilidade a esse princípio, conquanto importante e consubstanciada na contabilidade, não explica toda a extensão do termo entidade, o qual apresenta as seguintes dimensões: jurídica, econômica, organizacional e social.

A entidade, em sua dimensão jurídica, é perfeitamente distinta dos sócios. Na dimensão econômica, caracteriza-se como massa patrimonial, cujo evoluir, quantitativo e qualitativo, a contabilidade precisa acompanhar. Na organizacional, pode ser encarada como grupo de pessoas exercendo controle sobre receitas e

despesas, sobre investimentos e distribuições. E, por fim, em seu sentido social, pode ser examinada em suas transfigurações sociais, no sentido de que a entidade pode ser avaliada não só pela utilidade que a si acresce, mas também pelo que contribui, em termos de benefícios.

Cabe, enfim, ressaltar que algumas doutrinas desconsideram do conceito de entidade a forma jurídica tão enfatizada pelo Conselho Federal de Contabilidade, e que, no nível de uma entidade individual, esse princípio contábil focaliza a importância crucial da distinção que deve existir entre o patrimônio dos sócios e o da entidade, devendo ser realizado pela Contabilidade um esforço para alocar contabilmente o que é da entidade e separá-lo do que é dos sócios.

2.6.2 Princípio da continuidade

Quanto ao princípio da continuidade, o Conselho Federal de Contabilidade assim se manifesta, no artigo 5º da Resolução n. 750/93:

Artigo 5º - A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º - A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º - A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Este princípio de contabilidade encara as entidades como empreendimentos capazes de produzir riqueza e gerar valor continuamente, sem interrupções, até circunstância determinante em contrário. Por esse motivo, seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, segundo Ludícibus (2000, p. 48), e não pelo valor que poderia ser obtido se fossem vendidos como estão, ou no estado em que se encontram.

Dessa forma, a capacidade da entidade de manipular fatores, de agregar utilidade aos mesmos, obtendo receitas decorrentes da sua atividade fim, é condição previsível por esse princípio, já que ele não considera a entidade como vendedora dos ativos destinados especificamente à produção e comercialização dos seus bens e serviços.

Esse processo dinâmico é denominado por Sá (1995, p. 83) de vitalidade circulatória, condição essencial à continuidade. É a capacidade de manter em permanente mudança os elementos patrimoniais, de modo que se possa dar maior vigor à obtenção dos objetivos, e a vitalidade depende, todavia, não só da velocidade circulatória, mas da permanência circulatória dentro de suas necessidades.

Portanto, uma consequência imediata deste princípio, consoante a Comissão de Valores Mobiliários, é que os ativos da entidade (com exceção dos estoques de produtos e mercadorias) não são mantidos para serem vendidos no estado em que se encontram, mas para gerarem receitas em excesso às despesas (ativos consumidos ou dados em troca, no esforço de produzir receita), proporcionando, dessa maneira, um resultado positivo ou, de alguma forma, gerando serviços ou benefícios para a coletividade, quando não for o lucro a finalidade da entidade.

Ainda comenta aquela Comissão que a avaliação usual dos ativos por algum tipo de valor de entrada, ou de custo, é consequência deste princípio. Se a descontinuidade é a exceção, caso em que avaliá-riamos por algum tipo de valor de realização (de saída), na regra (continuidade) devemos avaliar por valores de entrada.

No entanto, para que se tenha perfeita noção de cada fenômeno patrimonial, é preciso dimensioná-lo, ou seja, observá-lo sob os aspectos de suas causas, efeitos, qualidades, quantidades, tempos e espaços, pois cada estado patrimonial apresenta suas próprias peculiaridades, ou seja, uma essencialidade que exige a apreciação adequada.

Nesse contexto, conforme Sá (1995, p. 78), a Resolução n. 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade não se posicionou tal como na União Européia e nas Normas Internacionais de Contabilidade da Comissão Internacional de Normas Contábeis, com a incisiva afirmação de que tudo se considera sob a égide do funcionamento. Apenas estabeleceu que a continuidade, ou não, devem ser consideradas.

Na fase de constituição e de instalação, como elucida Sá (1995, p. 76), não se pode, sendo esses estados tão peculiares, falar-se em valor de mercado, valor de reposição, por exemplo, porque tais aspectos são típicos da fase de funcionamento.

Já uma entidade em plena continuidade sacrifica alguns ativos (fatores de produção) em troca de uma receita; e existe o interesse em se contabilizar os ativos que irão ser sacrificados por quanto custaram à entidade, para que se possa obter o resultado, através do confronto entre receitas (valor de venda) e as despesas (valor de entrada), na esperança dele ser sempre positivo.

Essas considerações a respeito dos estados aziendais, admite Sá (1995, p. 77), muito influem na dimensionalidade dos fenômenos patrimoniais, e por isso precisam estar bem caracterizados nas demonstrações e em suas notas explicativas ou motivos.

Contudo, as demonstrações contábeis são peças que representam determinado momento, na suposição de que tudo estivesse parado, como se fosse uma fotografia de algo que, todavia, permanentemente se move. Sendo assim, não se pode focar tal princípio sem a isso observar e, por essa razão, ele se baseia na premissa de que essas demonstrações contábeis devem identificar o estado especial pelo qual a empresa passa e, não o fazendo, é de supor-se que a atividade continua normalmente e não existe intenção de paralisação.

À primeira vista, parece mais avançada ou mais moderna a abordagem de alguns autores em ter na contabilidade os ativos a valores de realização. Os que assim se manifestam não entendem a verdadeira natureza íntima da Contabilidade. Na verdade, segundo a Comissão de Valores Mobiliários, menosprezam algo que é transcendental nessa ciência, ou seja, o ponto de confronto entre o mercado e a entidade, que consiste, basicamente, no confronto entre sacrifícios (mensurados por custos) e realizações (mensuradas por valores de venda).

A suspensão das atividades da entidade, provocando efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor, pode ocorrer por diversas causas, de acordo com Conselho Federal de Contabilidade, entre as quais se destacam: modificações na conjuntura econômica; mudanças de política governamental; problemas internos das próprias entidades; e causas naturais ou fortuitas.

No entanto, havendo evidências de que a entidade não terá condições de continuar operando por muito mais tempo, em decorrência de fatores endógenos e exógenos, ou seja, de deficiências na gestão ou de crises econômico-sociais, o contador tem a obrigação de informar essa circunstância ao usuário, e os princípios

contábeis não se aplicam àquela entidade, como nas outras em funcionamento, e o efeito principal seria a avaliação dos ativos por seu valor provável de realização.

Entretanto, para que isso ocorra (reconhecimento do estado de descontinuidade imediata ou iminente), é preciso fazer uma avaliação extremamente rigorosa e minuciosa da situação da entidade e de seus projetos financeiros e econômicos mediatos. Diz Iudícibus (2000, p. 50) que essa situação seria detectada, teoricamente, quando o valor atual dos fluxos futuros de caixa gerados pela entidade for menor que seu valor de realização.

Apesar dos princípios de contabilidade não terem sido abordados explicitamente pela Lei das Sociedades por Ações, a preocupação do legislador com a continuidade das operações da entidade fica evidenciada pela redação dos artigos 193 a 200, ao dispor sobre a retenção de lucros e a constituição das reservas, pois são impostas regras e limites que restringem a distribuição do lucros, como menciona Perez Junior (2002, p. 49), com o intuito, também, de proteger o patrimônio da entidade.

O princípio da continuidade inspira outros princípios contábeis, como por exemplo o da competência, pois a atuação constante da entidade, de funcionamento ilimitado, requer a aferição do comportamento do seu patrimônio, necessitando, para isso, a delimitação convencional de períodos. Por isso é que os balanços de exercícios e os balanços intermediários são parcelas de medição da economicidade e se sujeitam a normas convencionais de consideração. (SÁ, 1995, p. 87).

Segundo os esclarecimentos do Conselho Federal de Contabilidade na Resolução n. 774/94, o princípio da continuidade, à semelhança do da prudência, está intimamente ligado com o da competência, formando uma espécie de trilogia. Ele também poderá vincular-se ao princípio da oportunidade, quando há previsão de encerramento das atividades da entidade em razão do surgimento de exigibilidades.

Trilha o mesmo caminho Iudícibus, quando afirma que:

Os postulados da continuidade e da entidade condicionam os princípios e as normas subseqüentes. Frequentemente, em tratados mais elementares, tais postulados são simplesmente catalogados na categoria de princípios, como o da realização, do custo como base de valor etc. Entretanto, na verdade, trata-se de pré-condições, de imperativos, de constatações, de verdades que desencadeiam os demais princípios. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 50).

Para Hendriksen e Breda (1999, p. 105), “o motivo da inclusão do conceito de *continuidade* no conjunto de fundamentos representa, pelo menos, apoio à teoria

de avaliação com base em benefícios, ou, em alguns casos, apoio ao uso de custos históricos em lugar de valores de liquidação”. Sendo assim:

[...] o postulado de continuidade não deve ser interpretado como uma premissa de manutenção de procedimentos, ou uma justificativa para o uso do custo histórico, ou mesmo do conceito de benefícios, na avaliação de ativos. Entretanto, é uma premissa relevante, conduzindo à apresentação de informações relativas a recursos, compromissos e atividades operacionais, tais como vendas de bens e serviços por vários anos, ou mesmo um ano, com base na crença de que tal informação pode facilitar a predição de atividades operacionais futuras. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 105).

2.6.3 Princípio da oportunidade

A Resolução n. 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, no artigo 6º, assim considera o princípio da oportunidade:

Artigo 6º - O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único - Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

Preocupa-se o princípio com matéria relativa ao registro contábil e com a dimensão precisa das características dos diversos fatos patrimoniais, sua abrangência vai ao ponto de sugerir escriturar-se, inclusive, as potencialidades, conforme informa Sá (1995, p. 89).

Para que os demonstrativos contábeis apresentem uma posição patrimonial atualizada, evidenciando tudo que até o momento tenha ocorrido, a tempestividade é uma das exigências desse princípio, pois, tão logo o fato seja percebido ou dele se tome conhecimento, o registro deve ser realizado.

Mas não basta considerar o fato no tempo, faz-se necessária uma abrangência sincera, honesta, com propriedade ou adequação, para a plena e fiel mutação do patrimônio. Essa a principal razão para o princípio da oportunidade referir-se à integridade no tratamento contábil dos fenômenos patrimoniais da entidade.

A observância e abrangência desse princípio se dá quando ocorre variação patrimonial, proveniente destas principais origens: transações realizadas com outras entidades, independentemente da forma ou da documentação de suporte; eventos de origem externa, com efeitos sobre o patrimônio, alheios à vontade da administração; e movimentos internos que modificam a estrutura quantitativa, e predominantemente qualitativa, do patrimônio.

A dinâmica patrimonial, portanto, gera fatos que podem ter conseqüências futuras e que podem ser percebidos com maior ou menor grau de precisão e, quando o patrimônio for susceptível de modificação por essas causas, quer para aumentá-lo, quer para reduzi-lo, devem ser objeto de apreciação e de registro.

Nesse caso, havendo razoável certeza da ocorrência de um evento, como mencionado no enunciado do princípio, que diz respeito à potencialidade ou de fato futuro bastante provável de ocorrer, sendo concreta sua percepção e mensuração, realizam-se registros em provisões ou reservas.

Dessa maneira, desembolsos esperados, de acordo com o princípio da oportunidade, tais como indenizações trabalhistas, perdas prováveis no recebimentos de créditos, discussões sobre constitucionalidade de leis, multas contratuais de eventos em cursos, avais dados em títulos já vencidos etc. devem ser registrados contabilmente, pois, caso contrário, podem comprometer seriamente a liquidez da empresa, no futuro.

Isso se dá porque a liquidez patrimonial espelhada no presente pode até ser boa, mas, se considerada a potencialidade da ocorrência de eventos futuros, já conhecidos, ficar sob séria ameaça, pode colocar em risco a continuidade da entidade.

Portanto, tal princípio é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade, relativas a um determinado período, e com o emprego de procedimentos técnicos acurados. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação ou imagem fiel” da informação, ou seja, que esta reflita com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne.

A preocupação com a fidelidade da imagem da riqueza, inequivocamente, assevera Sá (1995, p. 92), está muito condicionada às bases evocadas pela integridade do registro, ou seja, à certeza de que nada se omitiu, e de que aquilo que se registrou tem plena abrangência.

Este princípio não é explicitamente abordado pela Comissão de Valores Mobiliários na Deliberação n. 29/86, entretanto, nas fundamentações dedicadas no ato normativo às convenções da objetividade e materialidade, encontram-se aspectos semelhantes aos do princípio da oportunidade.

Na objetividade, a fim de que as demonstrações contábeis sejam tão confiáveis quanto possível, os contadores necessitam decidir sobre o atributo ou evento que será mensurado e selecionar procedimentos de mensuração adequados; assim, implícitos estão, nessa afirmação, os conceitos da tempestividade e integridade do registro do patrimônio e de suas mutações, peculiares ao princípio da oportunidade.

Quando, na convenção da objetividade, é previsto que será dada preferência ao procedimento que puder ser suportado por algum tipo de evidência considerada objetiva, não fica descartado o registro das variações patrimoniais, mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência, desde que tecnicamente estimável, como prevê o princípio da oportunidade.

A materialidade relaciona-se à qualidade e à confiabilidade do sistema de informação, assim como, do ponto de vista do usuário da informação contábil, é material a informação ou cifra que, se não evidenciada ou mal evidenciada, poderia levá-lo a sério erro sobre a avaliação do empreendimento e de suas tendências. Essa situação assemelha-se à condição exigida pelo princípio da oportunidade, quando do registro contábil, pois este deve ser feito de imediato e com a extensão correta às mutações ocorridas no patrimônio, compreendendo os elementos quantitativos e qualitativos relativos aos aspectos físicos e monetários.

2.6.4 Princípio do registro pelo valor original

No artigo 7º da Resolução n. 750/93, o Conselho Federal de Contabilidade assim enuncia o princípio do registro pelo valor original:

Artigo 7º - Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único - Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

- II - uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
- III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
- IV - os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;
- V - o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

Trata-se do princípio de contabilidade mais debatido e considerado como consequência natural e direta do princípio da continuidade, por grande parte dos estudiosos da ciência da Contabilidade.

O princípio do registro pelo valor original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações, consagrando, dessa forma, o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a entidade.

Na concepção de Ludícibus (2000, p. 54), esse princípio tem como premissas subjacentes o fato de ser uma consequência da continuidade e de que o preço acordado entre o comprador e o vendedor fornece, presumivelmente, a melhor expressão do valor econômico do ativo, no ato da transação.

Não importa se o preço acordado entre comprador e vendedor resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em razão de sua superioridade, pois os preços podem derivar de quaisquer das situações estudadas em análise microeconômica.

As razões lógicas para a conservação do valor de entrada, de acordo com Sá (1995, p. 109), fundamentam-se, principalmente, no fato da empresa pertencer ao mundo socioeconômico e natural, que exerce sobre a mesma inequívocas influências, e no qual o valor se forma, e na repercussão das mutações que o patrimônio sofre, pois os valores se agregam, se constituem em outros e, nessa integração, devem ter por parâmetro sempre o valor original ou de entrada.

Essa afirmação assemelha-se aos esclarecimentos do Conselho Federal de Contabilidade, ao destacar a importância do princípio em exame na contabilidade de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das entidades, em que não existe propriamente a criação de valores, mas a simples redistribuição dos valores originais.

Além de ser o mais antigo dos princípios, até há alguns anos atrás foi tomado numa acepção muito conservadora de “custo original como base de valor”, isto é; não somente os ativos deviam ser inscritos pela contabilidade por quanto custaram para serem adquiridos ou fabricados, como também somente seria “ativo” algo que acarretou um desembolso para se incorporar efetivamente ao patrimônio da entidade. Nesse caso, as doações não eram consideradas ativos, embora capazes de gerar, da mesma forma que os demais ativos adquiridos, benefícios futuros.

Com o passar dos tempos, as conotações foram se tornando menos restritivas e conservadoras e as doações recebidas, na forma de ativos, eram incorporadas pelo preço que custaram, originariamente, para o doador. Atualmente, já se admite o preço que se pagaria no mercado por bem em estado semelhante de conservação, como base de valor para registro de doações no ativo, porque a doação resulta em inegável efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio, decorrente de uma transação com o mundo exterior, cabendo, portanto, o registro pelo valor efetivo e de mercado da coisa recebida, no momento do recebimento.

No caso específico, como esclarece o Conselho Federal de Contabilidade, mantém-se intocável o princípio do registro pelo valor original, e é importante destacar que o fato de o ativo ter-se originado de doação não repercute na sua capacidade futura de contribuir para a realização dos objetivos da entidade.

No mesmo diapasão, comenta Ludícibus (2000, p. 55) que o custo do ativo é a melhor expressão do seu valor econômico para o comprador e, portanto, representaria para ele “a justa apreciação da sua potencialidade futura”, destacando que “isto significa que o comprador presume que o valor descontado dos fluxos futuros de caixa gerados pelo ativo, isolada ou conjuntamente com outros ativos e organizações, insumos etc., seja superior ou, pelo menos, igual ao gasto realizado para obtê-lo”.

Com decurso do tempo, aumenta a distância entre o custo histórico e o valor dos benefícios futuros, em virtude dos seguintes fatores: desgaste físico e natural do ativo; flutuações do poder aquisitivo da moeda; flutuações específicas do preço do ativo; mudanças tecnológicas; e obsolescência.

Mas, como graduar ou escolher entre os vários valores de entrada? As hipóteses de avaliação dos valores de entrada são várias e a escolha da que conseguir maximizar a função contábil deve levar em consideração, além dos

princípios fundamentais de contabilidade, três variáveis: relevância, praticabilidade e objetividade.

Por ser essa decisão complexa e difícil, considera-se o valor da troca no momento da ocorrência da transação como o melhor valor econômico para mensurar os ativos. É natural que, com o passar do tempo, o valor em causa sofra modificação, e ajustes devam ser realizados, ao abrigo dos princípios da competência e da prudência, que somente serão para menos pela própria essência desse último princípio.

Este princípio tem uma raiz filosófica de que somente é ativo aquilo que custou alguma coisa para a entidade, quando resulte de transações de compra de bens ou de insumos para a fabricação de bens. Nesse caso, compreende-se porque a contabilidade somente admite o registro do *goodwill* adquirido e não o do "criado", conforme comenta a Comissão de Valores Mobiliários.

Contudo, embora hoje em dia o entendimento a respeito do princípio tenha evoluído, ainda permanece o fato de que é um valor de entrada que deve prevalecer, como base de registro para a contabilidade, em situação de continuidade.

Nem poderia deixar de ser de outro modo, mas, para possibilitar a comparabilidade e o agrupamento de valores, bem como homogeneizar quantitativamente o registro do patrimônio e de suas mutações, o Conselho Federal de Contabilidade determinou que os componentes patrimoniais devem ser expressos em moeda nacional; dessa maneira, quaisquer transações em moeda estrangeira serão transformadas em moeda nacional, no momento do seu registro.

Mais um motivo para o custo histórico corrigido ser base de valor para relatórios financeiros e contábeis de divulgação para o mercado, pois a nossa moeda nacional ainda sofre os efeitos inflacionários, ainda que modestos. Deve-se ressaltar todavia que, na impossibilidade de recuperação de parte ou do todo desse custo, a devida baixa por provisionamento deverá ser procedida e nenhum ativo deve ficar registrado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização.

A rigorosa observância desse princípio é do mais alto interesse para os usuários, especificamente do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na comparabilidade dos dados das

demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação por eles gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

2.6.5 Princípio da atualização monetária

O Conselho Federal de Contabilidade trata do princípio da atualização monetária no artigo 7º da Resolução n. 750/93 desta forma:

Artigo 8º - Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único - São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

O princípio da atualização monetária existe pelo fato da moeda, embora mundialmente aceita como medida de valor, não representar uma unidade constante de poder aquisitivo. Isto é, ela é reconhecidamente instável, e os valores nela sendo expressos devem reajustar-se a uma atualidade que possa sempre traduzir maior expressividade ou proximidade máxima com a realidade.

A expressão formal da moeda deve ser ajustada, a fim de que as transações originais permaneçam substantivamente corretas e, por conseqüência, os valores dos componentes patrimoniais. O princípio almeja, portanto, a manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação, constituindo-se num seguimento lógico do princípio do registro pelo valor original.

A preservação do valor original precisa de um critério de ajuste monetário que conserve a sua natureza e não produza uma deformação. O ajuste monetário legítimo é aquele que não encontra uma nova realidade, mas a mesma, sob a expressão de medida de uma nova época, assevera Sá (1995, p. 152), fundamentando tal princípio pelas seguintes razões lógicas: a moeda sofre modificações quanto à capacidade de dado valor adquirir a mesma quantidade de bens, e então o seu valor nominal precisa ser reajustado; o reajuste não é um novo

valor, mas a busca de uma expressão que mantenha o valor original; a atualização busca uma expressão adequada do patrimônio da entidade.

Sendo assim, o ajuste monetário visa a manutenção do valor original, como razão lógica de proteção de um conceito, pois, ao considerar verdadeiro o valor de entrada, a conservação do mesmo é, inequivocamente, a intenção de preservação dessa mesma verdade. Ou seja, não é sincera a correção monetária que busca simplesmente mudar a expressão aritmética de configuração de valor, mas sim a que traduz uma realidade de medida que assegura a manutenção daquela verdade originária.

Portanto, o ajuste, como acessório da avaliação, deve seguir o principal, e isso envolve entender que seria paradoxal oferecer-se como verdade o valor original e como inverdade o valor do ajuste do valor original e, se assim fosse, contrariar-se-ia o próprio princípio. (SÁ, 1995, p. 154).

A Comissão de Valores Mobiliários também admite (Delib. n. 29/86) que as demonstrações contábeis devem ser expressas em moeda nacional de poder aquisitivo da data do último balanço patrimonial, através do princípio do denominador comum monetário, expresso nos seguintes termos: "As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último balanço patrimonial [...]."

No entanto, a principal função deste princípio, segundo a Comissão de Valores Mobiliários, é estabelecer um padrão constante de mensuração monetária, a fim de homogeneizar, numa data-base, de preferência a data do balanço patrimonial, a expressão de todas as contas ativas e passivas, de naturezas tão diferenciadas entre si, através do denominador comum monetário que é a moeda corrente do país.

Essa Comissão justifica, além disso, na mesma Deliberação CVM n. 29/86, a necessidade de se ter um padrão constante de mensuração monetária, pelo fato de permitir ao usuário da informação contábil "auferir todas as nuances e fragrâncias das demonstrações contábeis, inclusive com relação a aspectos de valor de mercado".

Ainda na opinião da Comissão de Valores Mobiliários, também deveriam estar expressas em moeda da mesma data as demonstrações de exercício anterior, assim como, para efeito de maior facilidade na avaliação de tendências,

deveria ser exigida a publicação das demonstrações contábeis de vários dos últimos exercícios, e não apenas de dois, como determina a legislação comercial.

A Deliberação CVM n. 29/86 também estabelece que:

Outro ponto que deriva desse princípio – o fato de algumas transações serem realizadas com base em valores prefixados e com a liquidação primária a certo prazo da data de operação – tem feito crescer a tendência de se trabalhar contabilmente com o conceito de valor presente. O valor do dinheiro no tempo tem levado a uma mudança de atitude nesses casos em que o prazo ou os juros e os efeitos inflacionários embutidos (mesmo que apenas implicitamente) no preço prefixado são significativos.

Acrescenta o Conselho Federal de Contabilidade (Res. n. 774/94, item 2.5.1) que o princípio diz respeito “dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da contabilidade, aplicada a uma entidade em particular”.

2.6.6 Princípio da competência

De acordo com o artigo 9º da Resolução CFC n. 750/93, o princípio da competência se enuncia da seguinte forma:

Artigo 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º - Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

O princípio da competência tende a suscitar o maior número de dúvidas no exercício da atividade contábil, pois é aplicado, constantemente e de forma concreta, nos inúmeros e diferentes negócios realizados pelas entidades, no cumprimento dos seus objetivos sociais.

Além disso, é o princípio exigido com maior ênfase pela legislação societária e, também, obrigatório pela legislação do imposto sobre a renda, no regime de apuração do lucro real. Entretanto, ressalta o Conselho Federal de Contabilidade (Res. n. 774/94, item 2.6.1) que esses e outros motivos não o colocam “em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais princípios, pois o *status* de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica”.

No desenvolvimento de qualquer atividade empresarial, quando se busca cumprir suas finalidades, inevitavelmente, são produzidas variações, quer aumentativas, quer diminutivas, ou seja, acrescentando ou reduzindo riqueza ao patrimônio da entidade, de diversas formas e naturezas. “Para que a variação patrimonial ocorra é preciso que a essência da massa patrimonial seja atingida por modificação”, adverte Sá, que acrescenta o seguinte comentário:

A variação patrimonial é mais que mutação patrimonial, também observa Zappa, e assim também aceitamos, pois a mutação pode operar-se também por um simples efeito circulatório, ou seja, por exemplo, a compra de um terreno é mutação, pois transformou-se dinheiro em bem imóvel, mas variação patrimonial exige alteração por aumento ou redução da massa, ou seja, modificação aumentativa ou diminutiva do patrimônio. (SÁ, 1995, p. 169).

O entendimento e a identificação da natureza das variações patrimoniais é de suma importância para a compreensão e aplicação do princípio da competência, e essas variações classificam-se em duas grandes classes: as denominadas qualitativas ou permutativas, que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do patrimônio, e as que alteram esse montante, chamadas de quantitativas ou modificativas.

O princípio da competência irá estabelecer o marco temporal que um determinado componente deve transformar-se em elemento modificador do patrimônio da entidade. Assim, dedica-se ele, basicamente, a fundamentar o tempo de reconhecimento e confronto entre os aumentos do patrimônio, usualmente denominados receitas, com as diminuições, chamadas de despesas, surgindo, dessa confrontação, num espaço de tempo estabelecido, o resultado do período.

Portanto, pelas diretrizes desse princípio, as receitas e despesas são reconhecidas no resultado do período em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, e simultaneamente quando a geração do acréscimo patrimonial ou a redução incorrida se correlacionarem, como consequência natural e em respeito ao lapso definido.

Considera-se realizada a receita quando da venda, à vista ou a prazo, e seu registro ocorre normalmente no momento em que é transferida a propriedade de bens e direitos da entidade para terceiros. Essa venda usualmente é documentada pela nota fiscal ou outro instrumento jurídico equivalente, que garanta a realização, certeza, liquidez e irreversibilidade da operação.

Podem ocorrer, e regularmente ocorrem, receitas realizadas e recebidas no mesmo período, mas reconhecer uma receita, muitas vezes, não depende somente da entrega efetiva do bem ou serviço, que pode ocorrer antes ou depois de reconhecida a receita, como comenta Iudícibus:

[...] significa que temos direito de fazê-lo, porque realizamos uma troca, porque realizamos uma parcela substancial de um compromisso com clientes, porque realizamos uma parcela pré-combinada de um contrato de longo prazo com um cliente, ou porque existem condições objetivas de atribuir um valor de saída ao nosso estoque de produtos, mesmo sem ter sido vendido. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 59).

Por receita, o Conselho Federal de Contabilidade também considera o desaparecimento total ou parcial de um passivo, qualquer que seja o motivo, a geração natural de novos ativos, mesmo que terceiros nisso não interfiram, e o recebimento de doações e subvenções.

Na primeira circunstância, a receita se materializa pela extinção de uma exigibilidade, como, por exemplo, anistia fiscal, perdão total ou parcial de uma dívida, eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor etc., todos devidamente provisionados. Na segunda, decorre de um aparecimento natural, muito comum no setor agropecuário, quando, por exemplo, há o nascimento de novos animais; e a última situação ocorre na geração de receitas por doações recebidas, conforme anteriormente abordado no princípio do registro pelo valor original.

Sá (1995, p. 174) recusa-se a aceitar “no gênero das receitas, por estas entendidas as que resultam de um esforço específico de investimento, o desaparecimento de passivo”, todavia, entende como um “lucro eventual” e admite “que a redução de um passivo exigível, sem que implique pagamento, mas cancelamento, possa produzir uma variação aumentativa do patrimônio, mas isto,

por si só, entendemos, não implicou produção de um fenômeno que equivalha ao da receita”.

Quanto ao reconhecimento da receita de prestação de serviços, o Conselho Federal de Contabilidade determina que seja proporcional aos serviços efetivamente prestados e que exista unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, as mais comuns estando relacionadas com tempo (tempo-homem e tempo-máquina), embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos, lineares, etapas de execução etc.

No entanto, nas entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, o reconhecimento da receita deve ser gradativo e proporcional aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos, reais ou estimados, ou etapas vencidas, desde que ocorra a satisfação concomitante dos seguintes requisitos: preço do produto estabelecido mediante contrato; inexistência de riscos maiores de descumprimento do contrato; existência de estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

As despesas ocorrem basicamente porque deixou de existir um valor do ativo, por transferência de sua propriedade a terceiros, porque reduziu-se um valor do ativo ou porque surgiu um passivo sem correspondência em ativo, mutações que representam, sem dúvida, uma variação negativa ou diminutiva do patrimônio.

O desaparecimento de um ativo se dá, na maioria das vezes, pela sua própria utilização no ciclo operacional produtivo; assim, na essência, o ativo é consumido, integral ou parcialmente, na realização da receita, e não deve ser considerado uma perda, porque estará sendo incluído na composição do preço de venda, através da margem de recuperação.

Pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo, a despesa origina-se em razão, praticamente, da aplicação do princípio da prudência, o qual reza que nenhum ativo deve permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente.

Não só de elementos materiais são compostos os ativos, mas também de outros que representam utilidades nas quais se investiu, caso típico das entidades em fase pré-operacional ou dos recursos aplicados em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos. Nesse caso, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, através de um método de

amortização, influenciado pelo prazo de geração das receitas e, quando ligados aos citados projetos e pesquisas, segundo a vida mercadológica estimada dos produtos.

Além disso, uma despesa pode ocorrer pelo surgimento de uma exigibilidade, sem a concomitante geração de um ativo, quando acontece, por exemplo, a obrigação de pagar encargos decorrentes de dívidas contraídas, a incidência de juros moratórios ou a exigência de multas de qualquer natureza.

Nesse tipo de situação, incluem-se também as despesas que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se enquadram as comissões, impostos e taxas etc., sem esquecer certas despesas futuras, com garantias assumidas em relação aos produtos vendidos, que devem ser provisionadas na correta aplicação do princípio da competência.

Na Deliberação CVM n. 29/86, apesar de constar a expressão regime de competência, o princípio enunciado pelo Conselho Federal de Contabilidade é desmembrado em dois princípios: da realização da receita e do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, como veremos a seguir.

2.6.6.1 Princípio da realização da receita

A Comissão de Valores Mobiliários, com este princípio, que não difere basicamente do princípio da competência, apenas justifica, com mais exatidão, a razão para se reconhecer a receita no instante em que os produtos ou os serviços são transferidos ao cliente, tendo em vista que essa oportunidade praticamente coincide, muitas vezes, com o momento da venda.

O princípio escolhe esse momento para reconhecer a receita nos livros da empresa, alega a Comissão de Valores Mobiliários, porque dificilmente será possível observar em outros instantes, que não o da tradição, as três seguintes condições: praticamente todo esforço para obter a receita já foi desenvolvido; configura-se, nesse momento, com mais objetividade e exatidão, o valor de mercado da transação; e, nessa precisa ocasião, já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço, ou se tem ao menos uma razoável estimativa.

A satisfação concomitante dessas três condições deveria propiciar a escolha do melhor momento para reconhecer a receita e seria o ponto de venda escolhido, caso elas se verificassem, juntamente com ele, no mais alto grau. Esse posicionamento, de acordo com Ludícibus (2000, p. 60), "é aceito pela teoria

prevalecente, não é muito bem atendido pelos praticantes da Contabilidade, que se fixam demasiadamente na ocorrência da venda [...], ou escolhem o ponto que mais lhe interessa para efeitos fiscais, sem considerar os princípios contábeis”.

Cabe reafirmar que, nos produtos cuja produção é contratada para execução a longo prazo, a escolha do critério de reconhecimento da receita tem sempre que ser norteadada por conceitos teoricamente sustentáveis. Assim, tornou-se usual o reconhecimento da receita proporcional à relação entre os custos incorridos no período e o custo total ou, se a base forem as etapas físicas, uma porcentagem com relação ao grau de acabamento total do produto final.

Outras duas situações excepcionais de reconhecimento de receita antes e após o ponto de transferência são tratadas pela Comissão de Valores Mobiliários: receita por valoração dos estoques e receita após o período de transferência do produto ou serviço.

A primeira é possível em produtos cujo processo de produção encerra características especiais e em circunstâncias bem definidas, em que o valor de mercado é prontamente determinável e o risco da não-venda é praticamente nulo. Ocorre em atividades em que existam bens sujeitos a processo de crescimento natural (gado, vinho, reservas florestais) ou no caso de metais preciosos, pois o produto já se encontra no final da fase de produção, e desde que as três condições de reconhecimento da receita sejam cumpridas. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 62).

A outra corresponde a casos excepcionais, em que o diferimento do reconhecimento da receita após o ponto de venda pode ser justificado. De acordo com Iudícibus (2000, p. 65), tal ocorre em duas circunstâncias: “Se for impossível avaliar os ativos recebidos em troca de venda com um bom grau de afiançabilidade; e se esperamos despesas adicionais relevantes, após a venda, e se estas não puderem ser estimadas com um bom grau de afiançabilidade.”

Com exceção da geração natural de ativos, nenhuma menção a respeito das duas hipóteses de realizar receitas é feita pelo Conselho Federal de Contabilidade. Inclusive, segundo ele, o conceito de receita está indissoluvelmente ligado à existência de transação com terceiros e, assim, o aumento de patrimônio pelo reconhecimento da valorização de ativos, quando sequer há certeza de que a sua realização ocorrerá, configura-se num verdadeiro desrespeito a esse princípio e confronta o princípio da prudência.

2.6.6.2 Confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis

Nas atividades empresariais, há um prazo para produzir, que pode não ser o mesmo de vender; o momento de vender pode ser diferente do momento de se realizar a receita; e o de vender pode não ser o de receber; e assim por diante. Assim, podem ser consumidos ativos pagos no mesmo período, ou adquiridos em períodos anteriores, como também ocorrem sacrifícios de ativos, ou incorrem despesas, cujos desembolsos efetivos somente se darão em outro exercício.

Essas situações oferecem limites de tempos diferenciados, e por isso é preciso que se conheçam tais limites, dentro de uma rigorosa correlação, ou seja, cada custo ou despesa correspondendo à sua pertinente receita. A equalização das despesas às suas respectivas receitas, no mesmo período em que elas forem reconhecidas, é o fundamento deste princípio, cujo enunciado a Comissão de Valores Mobiliários (Del. CVM n. 29/86, item 5.4), assim estabeleceu:

Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem [...].

Na determinação do resultado de uma operação, exige-se a consideração plena dos tempos de todos os componentes que o formam. Todavia, conforme o ciclo de produção, esse tempo pode ser grande, como comenta Sá (1995, p. 178), afirmando que é necessária uma “inequívoca correlação de custos e receitas que enseja determinar muitos resultados, e existe um resultado geral de um exercício que, geralmente, é um agregado daqueles muitos que se verificaram”.

Enfim, todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período, ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais, como os já comentados, relacionados às atividades de fase pré-operacional e com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, cujos os gastos “cobrem toda uma extensão de tempo e são competentes como investimentos de durabilidade indeterminada”, e que são denominados por Sá (1995, p. 182) de custos plurianuais.

Há um conjunto de razões lógicas que alicerçam e justificam a forte ligação entre os princípios da competência e da oportunidade – este é gênero e aquele é espécie. Deveras, há uma sutil diferença entre eles, mas ambos se referem a

mutações patrimoniais e são dependentes da tempestividade, simultaneidade e integralidade.

Ou seja, a competência é um detalhe ou particularidade em que a oportunidade é a generalidade. Enquanto todas as mutações pertencem ao regime da oportunidade, o regime da competência determina quando essas mutações resultam em aumento ou diminuição no patrimônio da entidade e estabelece diretrizes para sua classificação.

2.6.7 Princípio da prudência

O princípio da prudência é definido no artigo 10 da Resolução CFC n. 750/93, que tem a seguinte redação:

Artigo 10 - O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º - O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º - Observado o disposto no artigo 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º - A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

A aplicação do princípio da prudência ocorre concomitantemente com o princípio da competência, porque sua aplicação restringe-se, exclusivamente, às variações patrimoniais ocorridas posteriormente às transações originais com o mundo exterior, resultando sempre numa variação quantitativa negativa, isto é, seus efeitos reduzem o patrimônio líquido.

O atributo da incerteza está presente com grande frequência nas situações concretas que demandam a observância deste princípio, pois, não envolvendo em algum grau o elemento da dúvida, quando do reconhecimento da variação patrimonial, caberá, simplesmente, fazê-lo conforme determina o princípio da oportunidade, ou, entre as alternativas possíveis, escolher aquela que resultará no menor patrimônio, respeitando a existência de opções igualmente aceitáveis perante os demais princípios fundamentais de contabilidade.

No entendimento de Sá (1995, p. 197), o princípio da prudência visa a proteção de um risco na informação, mas seu texto, na resolução do Conselho Federal de Contabilidade, é amplo, demasiadamente genérico, impreciso (como, por exemplo, nas expressões: *quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis e sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas*) e a abertura para as *alternativas*, sem qualquer restrição, em vez de reduzir os riscos, os amplia.

O autor assim se manifesta:

Todavia, ao se consagrar o princípio da prudência não se deve entender por ele uma porta aberta ao arbítrio, ao subjetivo, mas, sim, um recurso que se adota para a informação, baseado na cautela, com respeito rigoroso ao grande princípio acolhido pela 4ª Diretiva da Comunidade Européia, da *imagem fiel do patrimônio*. (SÁ, 1995, p. 205).

A convenção do conservadorismo, como é denominado pela Comissão de Valores Mobiliários o princípio em questão, pode ser entendida sob dois aspectos: o primeiro, vocacional e histórico da profissão, pois a Contabilidade, entre as várias disciplinas que avaliam o valor da entidade, é a que tenderia, em igualdade de condições, a apresentar o menor valor para ela como um todo.

No segundo, mais operacional, seria a tendência que a Contabilidade tem de escolher a menor das avaliações, igualmente relevantes, para o ativo e a maior para as obrigações, sob a luz da vocação de resguardo, cuidado e neutralidade que essa ciência precisa ter para evitar os excessos de entusiasmo e de valorização por parte da administração e dos proprietários da entidade.

Por isso, este princípio, quando aplicado, deve constituir-se na garantia de inexistência de valores artificiais, com vista a impedir a prevalência de juízos puramente pessoais ou por outros interesses, especialmente de administradores e controladores, aspecto muito importante, principalmente para as entidades integrantes do mercado de capitais.

Em defesa desse princípio, argumentam Hendriksen e Breda (1999, p. 105) ser necessária a tendência do contador ao pessimismo, para contrabalançar o excesso de otimismo dos administradores e proprietários, além do que o contador tem acesso a muito mais informação do que a que pode ser transmitida a investidores e credores. A superestimação de avaliações, e conseqüentemente de lucros, é mais perigosa para a empresa e seus proprietários do que a subestimação, pois os efeitos de perdas ou falência são muito mais graves do que os de ganhos.

Contudo, Hendriksen e Breda (1999, p. 106) objetam essa prática, porque não há evidências que indiquem que a consequência de um tipo de risco é tão maior do que a do outro, para justificar esse viés em relatórios contábeis. E diz, ainda, “tratar-se de um método muito pobre para lidar com a existência de incerteza na avaliação de ativos e passivos e na mensuração do lucro”. Sendo assim, os “dados divulgados conservadoramente não permitem interpretação adequada, mesmo pelos leitores mais informados”, bem como “conflita com o objetivo de divulgar toda informação relevante e pode conduzir a uma falta de comparabilidade, porque não há padrões uniformes para sua implantação”.

Portanto, o risco é um fator natural na vida das empresas, que foge da vontade do empreendedor, pois há risco em investir, há risco em não investir, há risco em investir e não ter como utilizar, há risco em obter financiamentos e não poder pagá-los com os lucros obtidos, há risco em vender e não receber etc.

Diante dessas realidades, Sá (1995, p. 220) diz que “o importante é que se tenha, sempre, a máxima atenção para a quantificação dessas potencialidades negativas e que se possa cobri-las com os diversos recursos que a ciência contábil oferece, dentre eles a aplicação dos critérios da prudência”.

2.7 Considerações finais

A entidade é um mecanismo vivo capaz de produzir riqueza e gerar valor ininterruptamente – através do adequado uso de seu patrimônio –, um empreendimento em constante andamento e que precisa ser preservado, protegido e avaliado.

Os princípios fundamentais de contabilidade, especialmente os da entidade e da continuidade, visam preservar a existência da pessoa jurídica e proteger seu patrimônio, e os demais permitem a avaliação econômica dos elementos e das mutações patrimoniais.

Há uma nítida relação entre eles, com destaque para a íntima ligação entre o princípio da continuidade, à semelhança do da prudência, com o da competência, no qual se destaca o momento da realização da receita, por desencadear a aplicação integral do princípio.

Esses princípios contábeis formam uma espécie de trilogia na avaliação do patrimônio da entidade, num espaço de tempo convencionalmente delimitado, e considerando sua atuação constante e ilimitada.

Na mensuração econômica do resultado, aplica-se o princípio de contabilidade mais debatido, o do registro pelo valor original, considerado como consequência natural e direta do princípio da continuidade.

Esse último ainda exige a adequada aplicação de outros princípios contábeis, o da oportunidade em conjunto com o da prudência, ao recomendar a realização de provisões ou reservas – especialmente quando é potencial e bastante provável a ocorrência de desembolso futuro – que, se não registradas, poderiam comprometer seriamente a liquidez e a continuidade da empresa.

O excesso de conservadorismo empregado pela Contabilidade é criticado quando são constituídas provisões para ajustar ativos ou reconhecer possíveis perdas, sem que exista uma razão ou evidência objetiva e quantificável da probabilidade da ocorrência do decréscimo patrimonial.

No entanto, o princípio da prudência, aplicado sem excesso, é fundamental para garantir a continuidade da entidade, e é um mecanismo imprescindível quando da existência de incertezas, pois, em muitos casos, essa diminuição patrimonial já é conhecida e comprovada, porém não foi ainda realizada.

No próximo capítulo, serão apresentados os princípios do Direito Tributário que se originam dos direitos e garantias individuais previstos na Constituição, e que são relevantes na instituição e cobrança do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

3.1 Introdução

O conjunto de princípios do Direito Tributário inserido na Constituição Federal do Brasil, ou extraído de suas normas pelos estudiosos, depara-se com questionamentos de certa forma similares aos relativos aos princípios de contabilidade, como, por exemplo: Esta norma constitucional é um princípio ou uma simples regra como as demais? As limitações ao poder de tributar são princípios ou vedações propriamente ditas? Quais seriam, na visão da doutrina, os princípios constitucionais que predominam na formação de um conjunto único de princípios tributários?

Por não existir um consenso nas manifestações doutrinárias, situação normal em toda ciência, e várias outras indagações, não tanto no que se refere a quais seriam os princípios constitucionais, mas no que atina à sua importância dentro do ordenamento jurídico, tem sido rotineiro, no estudo do Direito Tributário, pesquisas científicas abordando os princípios e as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A elaboração de estudos científicos de Direito Tributário no Brasil iniciou-se com bastante atraso em relação aos países mais avançados, e por isso o caminho na busca de soluções, muitas vezes, tem sido encontrado nos sistemas jurídicos e dogmas desses países. De lá, são extraídas interpretações e opiniões que visam contribuir para o enriquecimento do conhecimento, proporcionando, quase sempre, um melhor entendimento das razões de existência dos princípios tributários identificados e contidos em nossa Constituição e dos objetivos por eles almejados, facilitando, assim, a interpretação, integração e aplicação das normas infraconstitucionais.

No entanto, o estudo comparado do Direito Tributário ou a busca de posicionamentos na doutrina de outros países não faz parte dos objetivos específicos desta pesquisa, mas, sim, elucidar o entendimento, alcance e aplicação dos princípios constitucionais tributários no Brasil, de acordo com as manifestações dos mais reconhecidos tributaristas brasileiros.

A concentração nas manifestações doutrinárias de outros países, exercida com ênfase pelos pesquisadores na abordagem dos princípios

constitucionais tributários no Brasil, não se justifica só pelo relativo atraso nos estudos, mas também pelo fato do nosso sistema tributário ter sido construído com atributos e nos moldes dos sistemas existentes em outras nações, proporcionando, assim, uma grande semelhança, não só entre eles, mas também no nível de importância a eles conferido no contexto das suas próprias Constituições, como se observa na abordagem de Nogueira, quando se refere ao nosso sistema tributário nacional:

O sistema tributário no Brasil era fruto de evolução histórica, mas foi objeto de teorização ou racionalização, realizada com a reforma tributária feita pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que com outras alterações foi inserida na Constituição de 1967 e **ampliada na atual**.

Porém, a maior novidade introduzida pela Emenda n. 18, de 1965, foi ter *elevado as disposições básicas do Sistema Tributário Nacional ao nível constitucional, inspirada na legislação alemã*. (NOGUEIRA, 1995, p. 38 - grifo nosso).

A estruturação do Sistema Tributário Nacional em nível constitucional não só destacou a importância do ramo Direito Tributário no contexto do Direito, mas também o colocou na mais elevada posição, dentro da hierarquia vertical das leis. Além disso, tornou mais efetivo o controle de constitucionalidade e legalidade pelo Poder Judiciário e criou maior instrumentalidade para impedir conflitos de tributação dentro da Federação. (NOGUEIRA, 1995, p. 118).

Os reconhecidos princípios constitucionais tributários, que se originam fundamentalmente dos direitos e garantias individuais dos cidadãos (igualdade, liberdade, segurança e propriedade), ao serem colocados no topo da hierarquia jurídica, adquiriram uma importância suprema e incontestável para a consecução do ideal de justiça tributária, portanto, toda a legislação – e o legislador quando da criação das leis tributárias – deve estar vinculada à ordem constitucional representada por esses princípios.

Os princípios colocados neste patamar devem servir para tornar a tributação mais justa, protegendo os direitos constitucionais das pessoas. Como exemplo, o direito de propriedade é resguardado pela proibição de tributo confiscatório, o da igualdade com a graduação do tributo segundo a capacidade econômica dos contribuintes, e outros direitos e garantias recebem a proteção de outros princípios explícitos ou implícitos na Carta Magna.

Assim, quando a Constituição dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]” (art. 145, § 1º da CF/88), “o legislador

infraconstitucional deve buscar estabelecer esta graduação, por mais abstrata e difícil que seja tal concretização”, pois, segundo Horvath (2002, p. 27), “não se trata de uma mera recomendação, mas sim um comando da Constituição, a Lei das Leis, e não uma carta de sugestões”.

3.2 Ordenamento jurídico e sua hierarquia

O ordenamento jurídico de um Estado de Direito é um conjunto de normas dispostas harmoniosamente de forma orgânica, construído pela vontade do povo, com legitimidade, e inspirado por valores extraídos da cultura desse povo, originária dos seus usos e costumes.

Como, no desenvolvimento natural da vida, alguns valores, dada a sua importância, são mais prioritários que outros, os valores escolhidos como predominantes são hierarquicamente dispostos sobre os demais. O mesmo ocorre com o conjunto de preceitos (normas) que constitui o ordenamento jurídico.

Nesse sistema – pode-se chamar assim o ordenamento jurídico porque ele é composto de vários elementos que interagem – há a supremacia de uma norma em relação a outra, não só pela sua importância intrínseca de valor, mas também porque existem normas gerais e específicas dispostas em patamares diferenciados de importância e aplicabilidade.

Forma-se, assim, uma hierarquia, na qual as normas inferiores buscam validade nas normas que lhe são superiores e, assim, sucessivamente, até as normas constitucionais. “Convencionou-se chamar de pirâmide jurídica e as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade, no ordenamento jurídico”, esclarece Carrazza (1999, p. 27), que em seguida exemplifica:

O decreto deve buscar *fundamento de validade* na lei, e esta, na Constituição. Se, eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará *fora da pirâmide*, a ninguém podendo obrigar. O mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição.

Dessa maneira, uma norma jurídica só terá validade se estiver em harmonia com as normas constitucionais, caso contrário a norma será considerada inválida e não poderá produzir efeitos de direito. Percebe-se que a Constituição ocupa, nesse conjunto, o patamar mais elevado, portanto é a lei máxima, fundamenta as demais normas e caracteriza-se pela imperatividade de

seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado.

O descompasso entre uma norma inferior (lei, decreto, portaria, ato administrativo etc.) e a Constituição tem o nome técnico de inconstitucionalidade. Essa, segundo Carrazza:

[...] pode ser *material* ou *formal*. *Material*, quando o conteúdo da norma inferior é incompatível com regra ou princípio constitucional. E *formal*, quando a norma inferior é editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente ou sem a observância dos procedimentos adequados (nos termos da Constituição). (CARRAZZA, 1999, p. 29).

Destarte, as normas jurídicas de mais alto grau encontram-se na Constituição, já que nela se indica quem detém os poderes estatais, quais são esses poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles. Todavia, não possuem todas a mesma relevância, existem normas mais importantes e outras menos importantes, pois algumas veiculam simples regras, ao passo que outras verdadeiros princípios.

O ordenamento jurídico, portanto, nada mais é do que um sistema de normas orientadas por princípios que lhes dão forma e conteúdo e a Constituição Federal, como elemento de maior importância nesse sistema, apresenta princípios jurídicos próprios, atuais e vinculantes, que agora passaremos a conceituar.

3.3 Conceito de princípio jurídico

No Direito, as condutas regulam-se por meio de normas, que são inspiradas em valores, como já vimos, e determinadoras de regras. As normas jurídicas, veiculadoras de valores (objetivos, finalidades etc.) e regras (disposições específicas), apresentam explícita ou implicitamente em seu conteúdo os princípios do direito, simplesmente porque eles são a sua razão de existência.

Não há, no entanto, um consenso doutrinário em saber o que é um princípio jurídico e se ele tem a mesma natureza ou faz parte da norma reguladora de condutas. Para os jusnaturalistas, os princípios jurídicos constituem o fundamento do direito positivo, algo que integra o chamado direito natural. Para os positivistas, o princípio jurídico nada mais é do que uma norma jurídica, mas que se distingue das demais pela importância que tem no sistema jurídico.

Essa importância decorre, na opinião de Machado, por ser:

[...] o princípio uma norma dotada de grande abrangência, vale dizer, de universalidade, e de perenidade, constituem, por isto mesmo, a estrutura do sistema jurídico e são os vetores desse sistema. Daí porque, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, desobedecer um princípio é muito mais grave do que desobedecer uma simples norma. (MACHADO, 2001, p. 14).

Por isso, o princípio jurídico vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam, segundo Carrazza (1999, p. 32), e ele se caracteriza por ser um enunciado lógico, implícito ou explícito na norma, ocupando posição de destaque no ordenamento jurídico, por sua grande generalidade.

Seguindo no mesmo caminho, Horvath (2002, p. 20) expõe que as normas jurídicas não trazem expressa sua condição de princípios ou de regras, e é o jurista que, ao se debruçar sobre elas, identifica, hierarquiza e retira delas a essência de um certo instituto, como ponto de partida para a sua interpretação. E essa é a razão dos princípios, uma vez determinados, terem projeção normativa, pois são extraídos das regras constitucionais.

Assim sendo, tanto os princípios como as regras são normas jurídicas, o que vem a significar, de imediato, que tanto uns quanto outras são imperativos, no sentido de que determinam, permitem ou proíbem condutas. Ainda, de acordo com Leguina:

[...] entre os princípios e as normas *stricto sensu* da Constituição, não há diferença de natureza, mas somente de estrutura e de função: ambos tipos de preceitos formam parte do ordenamento jurídico e são, por isso, em igual medida, direito objetivo, isto é, direito posto, que obriga, impõe, prescreve em caráter compulsório. (LEGUINA, 1994, apud HORVATH, 2002, p. 28).

Já numa visão talvez jusnaturalista, Greco (1998) reconhece a importância dos princípios, mas entende que eles não se confundem com as normas jurídicas, pois essas dispõem concreta e especificamente sobre condutas a serem realizadas, e aqueles indicam padrões ou resultados a serem obtidos, sem especificar quais condutas estão por eles diretamente regradas, e justifica assim seu posicionamento:

Isto é assim, pois os valores são, por natureza, imprecisos quanto ao seu perfil concreto de materialização e supõem posturas subjetivas (e, mesmo, ideológicas) quanto ao seu significado e importância. Não é por outra razão que se diz que a ideologia corresponde a uma "avaliação de valores". (GRECO, 1998, p. 142).

Contudo, não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas sim se existe ou não, pois tudo vai depender do âmbito de abrangência de um e de outro, e não do fato de um estar melhor ou pior desvendado no texto jurídico.

Se o princípio existe, o jurista, com o instrumental teórico que a ciência do Direito coloca à sua disposição, tem condições de discerni-lo, afirma Carrazza (1999, p. 32), e completa o seu raciocínio com este primor de lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 1996, apud CARRAZA, 1999, p. 32).

Em todos os escalões da “pirâmide jurídica” são encontrados princípios. Há princípios constitucionais, legais e até infralegais. Dentre eles, os constitucionais, sem dúvida alguma, são os mais importantes, pois sobreparam aos outros princípios e regras (inclusive às contidas na Lei Máxima).

Por isso, os princípios constitucionais sempre devem ser obedecidos, e a importância em respeitá-los foi assim brilhantemente exposta por Geraldo Ataliba:

[...] princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. *Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.* (ATALIBA, 1985, apud CARRAZA, 1999, p. 37).

A doutrina, de modo geral, confere significados semelhantes aos princípios jurídicos, porém é dos princípios constitucionais tributários que, a partir de agora, se passará a tratar, porque são especialmente eles que dirigem a atuação de todas as normas jurídico-tributárias, e nelas inclui-se a legislação que rege e regulamenta o imposto sobre a renda incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas.

3.4 Princípios constitucionais tributários

Após esse breve panorama do conceito e da posição imperativa que exercem os princípios jurídicos na criação e aplicação do Direito cumpre, então, examinar quais são os princípios constitucionais que orientam a instituição e cobrança dos tributos no Brasil.

O sistema jurídico da Constituição divide-se em subsistemas, que estão sujeitos aos princípios constitucionais gerais, mas que, por se constituírem também em sistemas de regras jurídicas, têm também seus próprios princípios.

Para este estudo interessa o subsistema da Carta Magna encontrado no Capítulo I do Título VI, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e onde se encontram normas que orientam a atuação de outras normas, fornecendo coesão e estrutura a esse sistema.

Dentro do sistema tributário, a doutrina identifica diversos princípios. O posicionamento dos estudiosos não é unânime a respeito deles, porém, como não faz parte dos objetivos estudar e comparar os diferentes entendimentos, serão citados, a seguir, os princípios relacionados por alguns dos autores que se posicionam sobre o assunto e, em alguns casos, abordam a Contabilidade Tributária, mais especificamente a legislação do imposto sobre a renda.

Nos livros de Contabilidade Tributária, poucas são as páginas a respeito deles. Fabretti (2001, p. 117-120) restringe-se a reproduzir os textos dos dispositivos constitucionais que tratam dos princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade; diferentemente da maioria dos autores, enquadra na categoria de princípio a reserva a lei complementar, e de lei para anistia.

Do mesmo modo, Oliveira et al. (2002, p. 24-25) reproduz integralmente os incisos I, II e III do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, sem comentá-los, porém com a identificação dos princípios (legalidade, isonomia, irretroatividade e anterioridade) entre parênteses. Ainda relaciona, quase sem explicações, e utilizando denominações distintas das habituais, os seguintes princípios: competência, uniformidade geográfica, não-discriminação tributária (da liberdade de tráfego), capacidade contributiva, autoridade tributária (exercício da competência, novamente) e o da tipologia tributária (proibição das taxas terem a mesma base de cálculo dos impostos).

Latorraca (2000, p. 33) cita como merecedores de destaque os seguintes princípios: supremacia constitucional, legalidade, isonomia, capacidade contributiva, segurança jurídica, irretroatividade, anterioridade, proibição de confisco, moralidade e devido processo legal (*due process of law*).

Machado (2001, p. 16) comenta que alguns princípios, como o da tipicidade, são simples desdobramentos do princípio da legalidade, e seleciona

para seu estudo apenas os princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da anterioridade, da vedação do confisco e da liberdade de tráfego.

Contudo, para melhor compreendê-los, Conti (1997, p. 22) classifica os princípios em categorias, diferenciadas segundo sua extensão e âmbito de validade, e as coloca numa hierarquia. No ápice de uma hipotética pirâmide, estariam os princípios universais, logo em seguida os princípios constitucionais gerais, em patamar inferior os princípios gerais específicos do sistema tributário e, finalmente, os decorrentes dos específicos.

Os universais são princípios gerais do Direito contidos, explícita ou implicitamente, no Texto Constitucional, como, por exemplo, o da segurança jurídica e o da boa-fé. Ao tratar deles, Carrazza (1999, p. 302) assevera, entre outras coisas, que ajudam a promover os valores supremos da sociedade, representados pelos direitos individuais e suas garantias; o da boa-fé assegura o respeito mútuo entre Fisco e contribuinte, as conveniências e interesses de um e de outro, não incorrendo em contradição com a própria conduta.

Os constitucionais gerais são os princípios válidos para todo o ordenamento jurídico constitucional. Para lhes dar maior ênfase e evitar qualquer dúvida quanto à aplicabilidade, o sistema tributário os trouxe expressos entre seus próprios princípios, caso dos da igualdade e da legalidade.

Desses, resultam alguns outros princípios, como, por exemplo, cita Conti (1997, p. 23), o princípio da tipicidade, decorrente do da legalidade, e o da capacidade contributiva, que busca a prática da igualdade. O primeiro prevê que os elementos da obrigação tributária devam estar integralmente definidos em lei, e o segundo visa fazer com que os contribuintes sejam tratados com igualdade, respeitando-se as suas condições pessoais. Desse último deriva, também, a progressividade na tributação. Pelo mesmo raciocínio, decorrem do princípio universal da segurança jurídica o princípio da anterioridade e o da irretroatividade.

Na última categoria, situam-se os específicos, aplicáveis somente ao sistema tributário, e que buscam fazer com que os princípios constitucionais tributários sejam melhor aplicados. Eles são decorrência dos princípios constitucionais gerais e normalmente aplicáveis a apenas um tributo, ou a algumas espécies de tributos, como menciona Ricardo Mariz de Oliveira:

[...] há princípios informadores do que poderíamos chamar de subsistemas, isto é, princípios cujo alcance seja limitado apenas a determinada matéria e, pois, não se estenda a todo o sistema. Por exemplo, os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade são prescritos pelo artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal como princípios inerentes ao imposto de renda. (OLIVEIRA, 1993, apud CONTI, 1997, p. 24).

Para Greco, a maioria deles não são princípios, mas limitações, e

[...] os princípios no dizer da própria Constituição, são, por exemplo, a uniformidade do ordenamento tributário, dada pelo papel da lei complementar (art. 146); a capacidade contributiva como diretriz positiva voltada ao legislador e ao aplicador (art. 145, § 1º); a coerência e a racionalidade do ordenamento, na medida em que existem espécies tributárias distintas (art. 145, *caput* e § 2º). (GRECO, 1998, p. 144).

Diante disso, se torna conveniente, antes de apresentar alguns aspectos dos princípios constitucionais tributários mais importantes para os objetivos deste trabalho, esclarecer a distinção apontada entre as limitações ao poder de tributar e os princípios.

3.4.1 Limitações ao poder de tributar e princípios

As limitações constitucionais ao poder de tributar ora aparecem como verdadeiras vedações ou proibições, que se traduzem em imunidades constitucionais, ora como proteção aos direitos e garantias individuais, como a proibição do uso do tributo com efeito de confisco, ou, ainda, apresentam-se como limitações da competência tributária entre as diversas pessoas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

São válidas para todos os tributos em geral e estão estabelecidas nos artigos 150 e 152 da Constituição Federal, entre elas estão legalidade, isonomia (igualdade), irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco, liberdade de locomoção, imunidade e as delimitações tributárias à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Todavia, existem outras limitações específicas, tais como a proibição da instituição de taxa, espécie de tributo, com base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º), a vedação de imposição de outros tributos sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais (art. 155, § 3º), ou a própria vedação ao exercício da competência por outra entidade política não contemplada.

Também cabe ressaltar que somente lei complementar poderá regular essas limitações, segundo o artigo 146 da Constituição Federal de 1988. Assim sendo, ao legislador infraconstitucional apenas é permitido dispor de forma mais explícita sobre as diversas limitações, sob pena de inconstitucionalidade e nulidade os atos praticados em confronto com aquelas limitações.

Sob o ponto de vista estatal, constituem restrições ao poder de tributar. Entretanto, vistas pelo ângulo dos indivíduos ou sociedades (pessoa física ou jurídica), contribuintes dos tributos, representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal. Esse duplo caráter das limitações só existe porque o constituinte, diante do binômio autoridade/liberdade, pretendeu proteger especialmente certos valores.

A maioria dos estudiosos do Direito Tributário, como já vimos, e até a própria jurisprudência, não diferenciam as limitações ao poder de tributar dos princípios constitucionais tributários, e, às vezes, assumem uma posição que reúne os conceitos numa só formulação, afirmando que os princípios jurídicos da tributação funcionam como limitações ao poder de tributar.

No entanto, Greco expõe que as limitações constitucionais não se confundem com os princípios constitucionais, e a própria Constituição foi explícita, ao separar essas duas categorias em seções distintas, dentro do capítulo do sistema tributário: “Enquanto os princípios têm elevado grau de imprecisão semântica, as limitações, por serem restrições ao exercício do poder de tributar, têm alta precisão conceitual, demarcando o campo de atuação da tributação.” (GRECO, 1998, p. 144).

A sua colocação faz sentido, pois tanto os princípios quanto as limitações dispõem sobre o exercício do poder de tributar, embora ambos exerçam essa função em sentidos opostos, isto é, os princípios indicam um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito, e as limitações dizem por onde a lei não deve seguir.

Assim, segundo o doutrinador, enquanto os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no seu exercício, apontando algo desejado pelo ordenamento, e que o constituinte quer ver alcançado, as limitações, ao contrário, têm função negativa, apontam para algo que o constituinte quer ver não-atingido ou protegido, e determinam barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional.

No entanto, como já vimos, dos princípios universais e gerais de todo o ordenamento constitucional decorrem algumas dessas limitações. Por isso, elas encontram e justificam sua origem e natureza nos princípios, e o realce em seção própria na Constituição serve de alerta ao legislador da importância dessas vedações à harmonia do sistema. Nessa passagem, Greco tem razão, ao afirmar:

A interpretação, tanto dos princípios como das limitações, sujeita-se aos postulados de que não pode conduzir ao absurdo e de que uma norma não pode ser interpretada isoladamente e de forma absoluta, desconsiderando as intersecções que possui com demais dispositivos constitucionais. (GRECO, 1998, p. 145).

Dentro do contexto deste capítulo, e diante dos objetivos propostos, localizamos, no ordenamento jurídico constitucional, e particularmente no sistema tributário, os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco – decorrentes dos direitos e garantias constitucionais, em especial a igualdade e a proteção à propriedade – como os que dizem respeito diretamente à instituição do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e, portanto, devem ser tratados de uma forma mais detalhada, o que será feito a seguir.

3.4.2 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade tem sua existência genérica acolhida no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, que afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No entanto, para o Direito Tributário, segundo Carvalho (1993, p. 98), esse imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota da redação do artigo 150 da mesma Constituição Federal:

Artigo 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas enumeradas nesse artigo somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, através de lei, afastada, portanto, qualquer mudança na quantificação do tributo por meio de ato normativo editado pelo Poder Executivo.

Desse impedimento ao ato normativo complementar, ressalta Machado que:

O regulamento realmente nada mais é do que uma *interpretação* dada pelo Chefe do Poder Executivo às normas contidas na lei. Não mais do que isso. Assim, vincula apenas quem esteja subordinado hierarquicamente a ele. Pode apenas adotar, diante de conceitos vagos, uma das interpretações *razoáveis* da norma em que tais conceitos estejam encartados. E assim deve ser, para que fique assegurado um tratamento igual para todos os contribuintes, evitando-se que as diversas autoridades da Administração Tributária adotem cada qual a interpretação que lhe pareça melhor. Não pode, todavia, o regulamento, ou qualquer outra norma que não seja lei, criar nenhum dos elementos essenciais da obrigação tributária principal. (MACHADO, 2001, p. 28).

Portanto, o instrumento que introduz a regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei.

Porém, o princípio da legalidade exige mais do que isso. Estabelece a necessidade de que a lei traga no seu conteúdo os elementos descritores do fato impositivo, dos aspectos quantitativos e da relação obrigacional, exigência também conhecida como princípio da tipicidade do tributo, como afirma Cassone (1997, p. 105).

Dessa forma, a lei deve descrever hipoteticamente todos os elementos fundamentais do fato que gerará a obrigação tributária (elementos: pessoal, temporal, espacial, material e qualificativo), para que cada tributo possa ser distinguido dos demais, constituindo cada um tipo tributário próprio, e daí, também, ser chamado de tipo tributário fechado ou cerrado.

3.4.3 Princípio da igualdade (isonomia)

A igualdade é o principal axioma do nosso sistema constitucional. É o princípio geral de todo o Direito, que ultrapassa as fronteiras de um simples princípio constitucional.

Souto Maior Borges afirma:

[...] é que a isonomia *não está no texto constitucional apenas*; a isonomia, em certo sentido *é a Constituição Federal de 1988*. Todos os princípios e normas se reconduzem ao princípio mais originário, o que está no fundo dos fundamentos da Constituição. (BORGES, 1989, apud HORVATH, 2002, p. 77).

O princípio da igualdade deve existir em qualquer sistema constitucional de um Estado de Direito, e é básico do regime democrático, porque a idéia de igualdade está vinculada à de justiça.

Segundo o raciocínio desenvolvido por Celso Antonio Bandeira de Mello (1993, apud CONTI, 1997, p. 26), a regra da igualdade não significa tratar todos

da mesma maneira, pois estar-se-ia tratando igualmente pessoas que são intrinsecamente diferentes.

Assim, a observância ao princípio da igualdade implica em: adotarem as normas critérios de discriminação entre as pessoas; o critério de discriminação ter como fundamento um elemento valorado pela norma que resida em fatos; a discriminação guardar uma relação de pertinência lógica com a situação que deu origem ao fator de discriminação e ter por finalidade reduzir as desigualdades existentes entre as pessoas; e os fatores de discriminação estarem de acordo com o estabelecido pela legislação.

O fator de discriminação necessita guardar relação lógica com a diferenciação que dele resulta. Se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da igualdade.

No Direito Tributário, o critério que mensura a igualdade ou desigualdade é a capacidade econômica, e assim, no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição, consta o princípio da capacidade contributiva como sendo uma das maneiras pelas quais o princípio da igualdade se aplica, dentro do sistema constitucional tributário.

A eleição do critério da capacidade contributiva como elemento de discriminação para diferenciação dos indivíduos em situações desiguais é, portanto, critério legítimo, reconhecido de forma inequívoca pela doutrina, para estabelecer distinções na forma de tributação.

No mesmo sentido é o pensamento de Victor Uckmar (1976, apud CONTI, 1997, p. 28). O jurista italiano destaca dois sentidos, nos quais a igualdade manifesta-se no campo fiscal: no primeiro deles, denominado de "sentido jurídico", a igualdade exige idêntico regime fiscal a contribuintes que estejam em idênticas situações. Coincide com a aplicação do princípio da generalidade da imposição. No "sentido econômico", a igualdade significa dever de contribuir em igual medida, entendida em termos de sacrifício, devendo-se graduar os impostos segundo da capacidade contributiva dos indivíduos.

Para Grego, tributo justo necessariamente

[...] não será mais aquele apenas que resultar da aplicação da lei a todos os fatos geradores aos quais ela se referir. Tributo justo será também aquele que, efetivamente, captar a capacidade contributiva demonstrada ou aquele que atender aos princípios da solidariedade e da isonomia, e assim por diante. (GRECO, 1998, p. 30).

3.4.4 Princípio da capacidade contributiva

A origem deste princípio é atribuída pela maior parte dos teóricos a Adam Smith que, em sua obra *A riqueza das nações*, assim expressa a sua primeira máxima de tributação, cuja observância ou não consiste no que se chama de igualdade ou de desigualdade fiscal:

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. (SMITH, 1985, p. 247, apud CONTI, 1997, p. 29).

Com o passar do tempo e a adoção do princípio pelos diversos países, o termo capacidade foi sendo interpretado de diversas formas, cada uma procurando estabelecer uma maneira que fosse a mais justa para obedecer ao princípio. Assim, observa-se que eram várias as maneiras de mensurar essa capacidade contributiva. Inicialmente, a capacidade era entendida como sendo capital, e depois passou a significar rendimento ou renda.

Historicamente, Brasil e Itália, um em 1946, e outro em 1947, incluíram nas suas Constituições o conceito de capacidade contributiva. Esse conceito permaneceu “dormindo” por cerca de vinte anos, ao ponto de, ao ensejo da reforma constitucional introduzida pela Emenda n. 18/65, ter sido eliminado o dispositivo com o argumento de que ele “não tinha aplicação”.

Curiosamente, foi a partir do final da década de 1960 que a Itália começou a desenvolver o debate, especialmente jurisprudencial, sobre o que é o princípio da capacidade contributiva, ensejando diversas decisões a respeito, que permitiram à doutrina e à jurisprudência traçar um perfil do princípio.

No regime anterior, o modelo se estruturava basicamente da seguinte forma, segundo o artigo 202 da Constituição de 1946, que dispunha: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Esse texto foi eliminado pela Emenda n. 18, de 1965, mas o parágrafo 1º do artigo 145 da atual Constituição revigorou o princípio, com acréscimo, nestes termos:

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.

Também neste ponto, a Constituição Federal de 1988 trouxe relevante alteração, que merece ser examinada, ainda que brevemente. Por um lado, a Constituição Federal introduziu inequivocamente o princípio da capacidade contributiva e com o *status* de verdadeiro princípio (diretriz positiva do exercício do poder de tributar).

Em segundo lugar, introduziu a idéia da isonomia tributária como limitação constitucional ao poder de tributar (art. 150, II). Esse sistema é radicalmente diferente do previsto anteriormente, que se apoiava, apenas, na consagração da igualdade geral como direito individual (§ 1º do art. 153, atual art. 5º, I).

Pelo princípio da capacidade contributiva, deve-se tratar cada contribuinte segundo a sua capacidade de arcar com ônus tributário. Ou seja, é uma das maneiras pelas quais se vai tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, no campo do Direito Tributário.

Dessa forma, é fácil entender que o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade, no sistema constitucional tributário.

Porém, faz-se necessário tornar mais claro possível o significado da expressão "capacidade contributiva". Entende Geraldo Ataliba (1991, apud CONTI, 1997, p. 32) por capacidade econômica "a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação."

Para Carrazza (1999, p. 67):

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar na Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

3.4.4.1 Capacidade contributiva no pressuposto de fato do imposto

Só da leitura do dispositivo constitucional (§ 1º do art. 145) emerge, de modo inequívoco, a necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, e atenderá a esse princípio a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos que presumam a capacidade econômica, como leciona Carrazza:

Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de *fatos-signos presuntivos de riqueza* (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o *fato-signo presuntivo de riqueza* tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva. (CARRAZZA, 1999, p. 67).

Nos impostos incidentes sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores etc.), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, pouco importando se o contribuinte que praticou o fato gerador do imposto reúne ou não condições financeiras, no momento, para suportar a carga tributária.

O princípio da capacidade contributiva exige que a tributação seja na proporção da riqueza, entendida como a manifestada pela hipótese de incidência, e a base de cálculo deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserido nessa hipótese.

Para Costa (2003, p. 77), a ausência dessa necessária correlação entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária acarretará violação ao princípio da capacidade contributiva, e a imposição será inconstitucional.

A doutrina tem entendido a capacidade contributiva não mais no sentido de disponibilidade financeira, nem de capacidade individual ou presumida, mas vinculada ao pressuposto de fato do tributo, como ensina Greco:

Em suma, diante de um determinado pressuposto de fato realizado, cumpre, isonomicamente, atingir a capacidade contributiva por ele manifestada, pois, se por um lado, a realização do pressuposto pode decorrer da liberdade, por outro lado, este atingimento está em sintonia com o objetivo da solidariedade; e este objetivo pode ser frustrado mediante o exercício *abusivo* do direito de auto-organização. (GRECO, 1998, p. 148).

3.4.4.2 Destinatários do princípio da capacidade contributiva

Ensina Carrazza que:

O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas públicas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria *in abstracto*, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes. (CARRAZZA, 1999, p. 69).

O legislador deve escolher fatos que exibam conteúdo econômico, enquanto descreve a hipótese de incidência e a base de cálculo dos impostos, possibilitando ao Poder Judiciário, quando provocado, julgar de acordo com as condições econômicas da pessoa contribuinte do imposto.

O princípio da capacidade contributiva também se aplica às pessoas jurídicas, como vetor para o exercício de uma tributação justa em matéria de impostos. Nesse sentido, Costa comenta:

Assim, também nos parece que as pessoas jurídicas “têm que satisfazer necessidades mínimas operacionais e de produtividade para sobreviverem como célula econômica e, ao depois, participarem no custeio da despesa pública, pois demonstram inegável aptidão para tal ao manipularem recursos produtivos, numa palavra, riqueza”. Desse modo, também os impostos sobre a renda e o capital das sociedades comerciais têm como fundamento de imponibilidade o conceito de capacidade contributiva.

[...]

Por derradeiro, o administrador fiscal também é alcançado por seus efeitos, coibindo-se que, a pretexto de regulamentar a lei, sejam impostas restrições ao exercício de direitos fundamentais mediante atos normativos cujos destinatários são, exclusivamente, os agentes públicos encarregados de sua aplicação. (COSTA, 2003, p. 63 e105).

3.4.4.3 Eficácia do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é visto por muitos como mera norma programática, não dotado de eficácia, no sentido de permitir sua aplicação prática, tendo sido essa a razão da supressão expressa do princípio na reforma tributária de 1967.

Mesmo como norma constitucional de eficácia limitada ou reduzida, tem por objeto disciplinar os interesses econômico-sociais, em especial, destaca Conti (1997, p. 52), o da realização da justiça social por meio da distribuição correta do ônus tributário, indicando, assim, ao Estado, a linha que deverá seguir na formação da estrutura tributária.

Embora a norma constitucional tenha caráter de norma programática,

[...] é dotada de eficácia jurídica que permite sua aplicação prática, tanto no que se refere à sua atuação junto ao legislador, no sentido de direcioná-lo ao criar novas normas (que podemos denominar de “eficácia positiva”) quanto ao aplicador e intérprete, no sentido de observá-la por ocasião do surgimento de uma situação concreta que envolva a sua aplicação, limitando o universo das situações sujeitas a tributação (“eficácia negativa”). (CONTI, 1997, p. 53).

Assim se posiciona Costa (2003, p. 52): “Genericamente, pode-se dizer que o grande efeito do princípio é limitar o poder de tributar (aspecto negativo) e, em contrapartida, assegurar os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte (aspecto positivo)”.

José Artur Lima Gonçalves esclarece bem a questão da eficácia do princípio, distinguindo seus dois aspectos:

Em suma, relativamente aos impostos, pode-se, com certeza, afirmar que os contornos jurídico-normativos do princípio da capacidade contributiva atuam no sentido de (i) por um lado, exigir que o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária manifeste um mínimo de riqueza ("signo presuntivo de riqueza"), e (ii) por outro lado, limitar a graduação máxima da exação por via de imposto ao patamar confiscatório – que, em última análise, implica a eliminação da riqueza ínsita ao ato ou fato tributável – pressuposto mesmo da norma da tributação. (GONÇALVES, 1993, apud CONTI, 1997, p. 53).

Nesse sentido, Costa conclui:

Enfim, o que se deseja enfatizar é que todo direito ou atividade que o Poder Público for obrigado a respeitar, a amparar, segundo os ditames constitucionais, não poderá desconsiderar pela via oblíqua da tributação desrespeitadora do princípio da capacidade contributiva. (COSTA, 2003, p. 104).

3.4.5 Princípio da progressividade

Não se pode deixar de mencionar a progressividade, quando se examina o princípio da vedação do confisco. Deveras, todo o conjunto de princípios constitucionais tributários entra em cena quando se cuidasse princípio.

Contudo, seria impossível a análise do princípio da não-confiscatoriedade sem passar por aqueles da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade. Esses três princípios se encontram de tal maneira entrelaçados que, aparentemente, a aplicação de um deles não pode prescindir da consideração dos outros dois.

Como diz Carrazza: "[...] ademais, o princípio da não-confiscatoriedade ajuda a dimensionar o alcance do princípio da progressividade, já que exige equilíbrio, moderação e medida na quantificação dos impostos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo." (CARRAZZA, 1999, p. 450).

A igualdade permeia toda a Constituição, seu desdobramento imediato é a capacidade econômica. De fato, como pretender-se aplicar a igualdade na tributação sem levar-se em consideração a obrigatoriedade de que todos contribuam para os gastos públicos, na medida das suas possibilidades.

Entretanto, o princípio da capacidade contributiva não se torna efetivo com a aplicação da simples proporcionalidade. Ele exige um sacrifício maior daquele que possui maior capacidade de pagamento, e isso só pode ser obtido pela progressividade.

A progressividade significa o aumento de alíquota, à medida que se aumenta a base de cálculo, enquanto a proporcionalidade refere-se à situação em

que se impõe a mesma alíquota, independentemente do aumento da base tributável.

No sistema tributário, a progressividade vem expressa literalmente em alguns dispositivos da Constituição Federal (o art. 153, § 2º: o “critério” da progressividade informa o imposto sobre a renda).

No pensamento de Horvath (2002, p. 78), a progressividade não deve existir somente quando expressamente autorizada, mas, segundo o próprio dispositivo constitucional, “*sempre que possível os impostos deverão ser progressivos, portanto a progressividade é atributo inafastável da capacidade contributiva*”.

3.4.6 Princípio da vedação ao confisco

Colocando entre as limitações ao poder de tributar a utilização do tributo com efeito de confisco, a Constituição em vigor (art. 150, item IV) garante o direito de propriedade e preserva a adoção do regime da livre empresa, o que implica realmente na proibição explícita do tributo confiscatório.

Tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, é sentido como penalidade, porém seu entendimento normalmente causa muita polêmica. A respeito do significado da palavra confisco, registra De Plácido e Silva (1998, p. 199):

Confisco: Ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao *fisco* bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.

[...]

O confisco é, em verdade, o ato de *adjudicação dos bens* ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.

Em matéria fiscal, o confisco indica o ato de apreensão de mercadoria *contrabandeada* ou que seja posta no comércio em contravenção às leis fiscais. Dá-se a apreensão, e o poder público a *confisca* para cobrar-se dos impostos e das multas devidas. Mesmo neste caso, embora não se adjudique ao erário a soma de mercadorias apreendidas, adjudica-se o seu *preço*, isto é, seu valor.

Confisco. Na linguagem penal, o confisco é o ato de apreensão, autorizado pelo juiz, dos instrumentos e do produto do crime.

Em se tratando de imposto sobre o patrimônio, os doutrinadores consideram confiscatório imposto tal que a renda produzida pelo próprio patrimônio tributado não é suficiente pagar, vendo-se o contribuinte obrigado a desfazer-se de parte do seu patrimônio para cumprir a obrigação.

Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Porém, pode ser confiscatório o imposto sobre o patrimônio cuja alíquota seja superior à renda que, razoavelmente, se possa esperar que aquele patrimônio produza.

Então, se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isso de privar-se de parte de seu patrimônio, não será considerado confiscatório.

No entanto, não só o imposto sobre o patrimônio, mas também o que incide sobre a renda pode ser confiscatório, nos casos de alíquotas muito elevadas, pela aplicação de critérios ou procedimentos na determinação da sua base de cálculos ou, ainda, pela violação ao princípio da capacidade econômica.

Não há diferença essencial entre privar alguém do patrimônio e privar alguém da renda, posto que é com esta que aquele se constrói, segundo Machado (2001, p. 100), que prossegue seu raciocínio considerando confiscatório o imposto de renda quando nem todas as despesas podem ser consideradas na determinação da renda tributável, ou quando os “coeficientes de correção monetária dos balanços não correspondem à realidade, são inferiores à inflação real, teremos que concluir que o lucro alcançado pelo imposto de renda é sempre superior ao lucro real”.

O princípio da vedação ao confisco é necessário para tornar o tributo compatível com a garantia do livre exercício de atividades econômicas. Se fosse possível tributo confiscatório, estaria negada aquela garantia e, de acordo com Machado:

O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a *galinha de ovos de ouro*. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros. (MACHADO, 2001, p. 103).

Tem-se, pois, que a garantia do não-confisco é, na verdade, um reforço, ou mesmo uma explicação da garantia do exercício da atividade econômica, e uma decorrência da garantia constitucional da propriedade.

3.4.6.1 Razões e proteções do princípio do não-confisco

Não se pode perder de vista que o princípio que veda o uso de tributo com efeito de confisco foi introduzido no ordenamento jurídico fundamentado na noção de proteção à propriedade privada.

Embora sua razão de ser primitiva derive do direito de propriedade, o princípio da não-confiscatoriedade:

[...] serve, também, como parâmetro para a elaboração das leis tributárias e não pode deixar de ser tomado em linha de conta pelo legislador à hora de criar ou aumentar tributo. Juntamente com outros princípios, ele deve atuar para compor o quadro do tributo a ser engendrado, não podendo pairar dúvidas acerca da sua existência e operatividade em concreto. (HORVATH, 2002, p. 45)

O princípio da capacidade contributiva prega que todos devem contribuir aos gastos públicos na proporção de suas possibilidades econômicas. Assim, a liberdade de iniciativa e o livre exercício de qualquer atividade econômica não podem ser obstados pelo exercício de tributação ignoradora dessa capacidade; conseqüentemente, a tributação não pode ir além dessas possibilidades, sob pena de ser confiscatória.

Relacionado a isso, não se pode privar a entidade de suas fontes de renda, até pelo lógico contra-senso que isso implicaria, de vez que se subtrairia a possibilidade dela contribuir para os gastos públicos, fundamento contrário aos próprios princípios da tributação.

Portanto, se a Constituição assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.

3.5 Considerações finais

O conhecimento dos princípios permite o entendimento racional das verdades e auxilia na compreensão das normas e preceitos, enfim, da legislação criada para regular condutas e conduzir a ciência na direção correta.

Em matéria de princípios tributários, ou especificamente em relação às limitações ao poder de tributar, a Constituição brasileira é a mais minuciosa e rica das Cartas Constitucionais do mundo contemporâneo.

Os princípios constitucionais do Direito Tributário orientam a instituição e cobrança dos tributos e difundem as diretrizes positivas almejadas pelo constituinte.

As limitações, ao contrário, têm função negativa, determinam barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional e apontam para algo que o constituinte quis ver não atingido, enfim, objetivam proteger o patrimônio das pessoas contra as investidas do Estado.

Todos os princípios e limitações são imprescindíveis à harmonia do sistema tributário, porém, tratando-se particularmente da instituição do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, merecem destaque o princípio da capacidade contributiva e as limitações constitucionais da isonomia e da vedação ao confisco, todos decorrentes dos direitos e garantias constitucionais, em especial a igualdade e a proteção à propriedade.

A igualdade na tributação leva em consideração a obrigatoriedade de que todos contribuam para os gastos públicos, na medida das suas possibilidades, tendo como desdobramento imediato a capacidade econômica, da qual deriva, também, a progressividade na tributação.

Para garantir o direito de propriedade e preservar a adoção do regime da livre empresa, entre as limitações ao poder de tributar foi incluída a vedação à utilização do tributo confiscatório, protegendo explicitamente o patrimônio da entidade de tributo com efeito de confisco.

No entanto, não só o imposto sobre o patrimônio pode ser considerado confiscatório, mas o que incide sobre a renda também pode caracterizar um confisco, quando a renda tributável (lucro real), determinada por critérios ou

procedimentos da legislação, for superior à verdadeira condição econômica da pessoa de contribuir, comprometendo seu patrimônio, ou nos casos de alíquotas muito elevadas.

No capítulo seguinte, será abordada a definição e o entendimento doutrinário da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e se compreenderá o seu verdadeiro limite, com os conceitos de renda, proventos de qualquer natureza, acréscimo patrimonial, lucro e patrimônio.

4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

4.1 Introdução

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre a renda, como é geralmente conhecido, é considerado o imposto mais significativo em termos de receita para a União, e cuja legislação é volumosa e dinâmica, a ponto de, de tempos em tempos, o Poder Executivo editar decreto consolidando a legislação.

Atualmente, está em vigor o Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.

Uma breve pesquisa historiográfica da legislação pertinente à criação do imposto sobre a renda busca elementos curiosos, de importância para o conhecimento da própria natureza desse imposto e que podem esclarecer e elucidar alguns dos pilares que compõem o vigente sistema do imposto sobre a renda no Brasil.

Face às constantes alterações dessa legislação regulamentar, e tendo em vista o propósito desta pesquisa, de contribuir para a identificação de interferências das normas legais e complementares na aplicação dos princípios contábeis, serão verificadas, inicialmente, as disposições constitucionais e as do Código Tributário Nacional (CTN) que tratam, especificamente, das hipóteses de incidência (fato gerador) do imposto sobre a renda.

Essa seqüência, partindo-se da Constituição, passando pela norma geral (CTN), que complementa e explicita a Lei Maior, e fixando-se na lei ordinária (que deve estar adequada às duas primeiras), demonstra como se deve interpretar a lei de imposição tributária, para bem aplicá-la aos casos concretos.

Antes do exame mais específico do conceito legal das hipóteses de incidência do imposto sobre a renda, convém lembrar que a Lei n. 5.172/66 (CTN em vigor), embora não seja formalmente uma lei complementar, por haver sido editada antes do advento da Constituição de 1967 que instituiu essa categoria de atos legislativos, tem por objeto, como seu artigo 1º expressamente declara, ordenar o sistema tributário nacional e estabelecer as normas gerais de Direito Tributário.

Portanto, a Lei n. 5.172/66 assume o *status* de lei complementar, pois apenas a essa espécie de norma a atual Carta Magna permite regular as matérias por ela tratadas.

4.2 Breve evolução histórica do imposto sobre a renda no Brasil

Desde a Antigüidade, os impostos são a viga-mestra das finanças dos Estados. Os primeiros tributos não tiveram, entretanto, as características peculiares do imposto sobre a renda, isto é, não visavam a tributação de acréscimos patrimoniais obtidos pelo contribuinte, porém eram cobrados, em geral, em forma de taxas ou impostos indiretos sobre a produção ou circulação econômica de mercadorias.

Na doutrina, há referência a cinco etapas na evolução da história da tributação. A primeira caracteriza-se por um imposto sobre o indivíduo, bastante rudimentar na cobrança, pela dificuldade de identificar o contribuinte e a respectiva existência de recursos economicamente apreciáveis. Em seguida, predominou o imposto pessoal incidente sobre o conjunto de bens (patrimônio). Na terceira etapa, os impostos reais sobre o consumo e, na quarta, os impostos reais sobre os produtos. Finalmente, na quinta etapa, ganham ênfase os impostos pessoais sobre os rendimentos e acréscimos de capital.

O imposto sobre a renda, ainda numa forma embrionária, foi cobrado pela primeira vez em Florença, no século XV, naquela época denominado de *catasto* e, posteriormente, conhecido como *scala*. Mas, a história do moderno imposto sobre a renda começa na Inglaterra, no final do século XVIII, quando foi criado, provisoriamente, pelo *Aid and Contribution Act*, em razão das guerras napoleônicas.

Esse imposto, extinto anos depois, dividia os contribuintes em classes de poder aquisitivo e sobre os quais incidiam alíquotas diferenciadas. No século seguinte, em 1842, o antigo imposto seria reeditado com o nome *income tax*, a princípio com vigência transitória, até que os déficits caíssem; porém, a vigência prolongada acabou o tornando permanente.

O *income tax* serviu de modelo de tributação para diversos países. Na Alemanha, o *Einkommensteuer* surgiu em meio a um rumoroso debate, no final do século XIX, sendo atribuído ao governo central, por lei, apenas em 1920. Na Itália,

sob a denominação de *imposta sui redditi della ricchezza mobile* ganhou força após a unificação do país, sendo muito bem concebido tecnicamente, em 1864, mas demasiadamente oneroso, instigando a evasão fiscal.

Nos Estados Unidos, o imposto sobre a renda já era cobrado por alguns estados nos anos de 1840; durante a Guerra de Secessão, sua tributação passou para a competência da União, mas somente em 1913 ele foi introduzido por lei no conjunto das receitas tributárias federais. Na França, há precedentes no século XIX, mas apenas em 1934 uma ampla reforma fiscal, abrandando a regressividade do sistema tributário, determinou o imposto nos moldes de hoje.

No Brasil, o imposto sobre rendimentos, coincidentemente, surgiu na mesma época em que esse tributo já estava desabrochando em países mais evoluídos. Logo angariou adeptos ilustres, como o Visconde de Jequitinhonha, Afonso Celso, Rui Barbosa, Muniz Freire etc. que fizeram apologia do novo imposto calcado no *income tax*, no final do século XIX, e diante da crise econômica e financeira dos primeiros anos da República.

Existem duas vertentes a respeito do surgimento do imposto sobre a renda no Brasil: uma, seguida por poucos, que aponta os mencionados anos de 1808 e 1843, considerando como imposto sobre a renda os impostos incidentes apenas sobre uma única espécie de rendimento, entre eles a décima urbana (criada pelo alvará de D. João VI de 27.6.1808, era cobrada à alíquota de 10% incidente sobre os rendimentos líquidos dos locadores de prédios urbanos), o imposto sobre lojas (criado pelo alvará de D. João VI de 20.10.1812, era cobrado dos proprietários de lojas, armazéns etc.; com o seu desenvolver, alcançou a distribuição de rendimentos (lucro) e é a raiz do imposto de indústrias e profissões) e o imposto extraordinário sobre vencimentos (criado pela Lei Orçamentária n. 317, de 21.10.1843, incidia sobre a remuneração dos funcionários públicos); e a outra, mais tradicional, que indica a década de 1920, só admitindo a presença do imposto sobre a renda no momento em que ele alcançou os rendimento globais, em todas as suas manifestações. (CORREA, 1996, p. 206).

No final do século XIX, e nas duas primeiras décadas do século seguinte, nenhuma alteração significativa ocorreu no quadro dos impostos sobre vencimentos e sobre indústrias e profissões, e somente em 1922, através da Lei

n. 4.625, foi que ocorreu a instituição do imposto sobre a renda, assim previsto no artigo 31 daquela lei:

Artigo 31 - Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física e jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

Antes mesmo de ser cobrado, no ano seguinte, outra lei (Lei n. 4.783/23), substituiu o caráter absolutamente genérico por uma especificação dos rendimentos tributáveis, em quatro categorias, conforme a origem: comércio e qualquer exploração industrial, inclusive agrícola; capitais e valores mobiliários; ordenados públicos e particulares, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações, sob qualquer título e forma não contratual; e exercício de profissões não comerciais e não compreendidas em categoria anterior. (COSTA, 1996, p. 28).

Sua arrecadação, de fato, iniciou-se no governo de Arthur Bernardes, a partir do Decreto n. 17.390/26, que aprovou o regulamento do imposto sobre a renda e incluiu os ganhos de capital decorrentes da alienação de bens e direitos na sua tributação. Segundo Costa (1996, p. 28), a partir desse momento, a legislação passou a aceitar a teoria do acréscimo patrimonial, definindo rendimentos brutos como sendo os “ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanarem da venda e da permuta de propriedade”.

Durante a Era Vargas, o imposto passou a ser de competência da União, conforme estipulou a Constituição de 1934, que introduziu, pela primeira vez, a expressão (*nomem juris*) rendas e proventos de qualquer natureza para o referido tributo, mencionada e reproduzida em todas as Constituições posteriores, inclusive na atual.

Na década de 1940 o imposto sobre a renda alcança a predominância sobre as demais fontes de receitas federais e, ao final da década de 1950, acontece uma das mais importantes reformas na legislação desse imposto, não só pela introdução da retenção na fonte sobre o rendimento do trabalho assalariado, mas também pela instituição da incidência do imposto nos aumentos de capital das pessoas jurídicas, seja pela capitalização de reservas e lucros suspensos ou da correção do valor original dos bens do ativo imobilizado.

Porém, foi nos anos 1960, diante da necessidade de aliviar as injustiças da tributação sobre os lucros ilusórios e estimular a formação de poupanças individuais, que ocorreu uma grande reforma, através da Lei n. 4.506/64.

Essa lei dispunha desde medidas incentivadoras ao cumprimento das metas de estabilização de preços e do desenvolvimento da produção, até circunstâncias hoje ainda em vigência, tais como a equiparação de pessoa física à pessoa jurídica pelo exercício de algumas atividades, a tributação das operações que caracterizam distribuição disfarçada de lucros etc.

Nesse período, a legislação do imposto sobre a renda também foi consolidada pelo Decreto n. 58.400, de 10.5.1966, tendo sido esse ato normativo substituído em 1975 pelo Decreto n. 76.186, visto que, nesses nove anos, a legislação desse imposto sofreu uma série de alterações.

Nessa época, a tributação de ganhos de capital já era implícita na definição constitucional da hipótese de incidência do imposto, no entanto a manifestação explícita do legislador em tributar o acréscimo patrimonial, transcrita no relatório da comissão de reforma tributária, só ocorreu quando da revisão de 1965 à Constituição de 1946 (EC n. 18), como relata Costa e se observa pela leitura do relatório por ele transcrito:

[...] o conceito de hoje em vigor, tanto de renda como de rendimentos é suficientemente amplo para abranger todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho e do capital, ou da combinação de ambos, ainda que não sejam de caráter periódico, ou frutos como os denomina o direito civil. Nessa compreensão extensa se incluem os ganhos de capital ou as mais valias [...]. (COSTA, 1996, p. 29).

Nos documentos da comissão que elaborou o anteprojeto de codificação das normas gerais de Direito Tributário, datado de 20 de agosto de 1954, encontrava-se estipulada a definição legal da hipótese de incidência do imposto sobre a renda no Brasil que, naquela época, era a aquisição de riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho, ou pela combinação de ambos.

Momento seguinte à reforma constitucional, foi aprovada a Lei n. 5.172, em 25.10.1966, atual Código Tributário Nacional (CTN), o qual definiu os proventos de qualquer natureza como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos na expressão renda. Por essa expressão, incluída na redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional, não resta dúvida da possibilidade de lei ordinária tributar os acréscimos patrimoniais, como afirma Costa (1996, p. 30).

Outro fato marcante na história do imposto sobre a renda foi a separação entre as práticas contábeis e as fiscais, inicialmente promovida pela n. Lei 6.404 (Lei das Sociedades por Ações), em 1976, e plenamente reconhecida, no ano seguinte, com a publicação do Decreto-Lei n. 1.598/77, que assim dispunha no parágrafo 2º do artigo 8º:

Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos de 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 artigo 164, ou em livros auxiliares.

Esse ato legal tributário, naquela ocasião, introduziu profundas mudanças na legislação do imposto sobre a renda, que fizeram parte dos regulamentos de 1980 (Dec. n. 85.450, de 4.12.1980) e de 1994 (Dec. n. 1.041, de 11.1.1994). E vários dispositivos daquele decreto-lei encontram-se ainda em vigor, constando no atual regulamento do imposto sobre a renda aprovado pelo Decreto n. 3.000, de 26.3.1999.

Alguns dispositivos do referido Decreto-Lei n. 1.598/77, bem como outros atos da legislação do imposto sobre a renda editados, principalmente, nas décadas de 1980 e 1990, e contidos no RIR/99, serão mencionados no capítulo destinado a abordar algumas interferências da legislação tributária na contabilidade.

4.3 Hipótese de incidência do imposto sobre a renda – Fato gerador

Ao estudo do fato gerador do imposto sobre a renda aplica-se perfeitamente, como teoria geral que é, a teoria da regra jurídica e do suporte fático, em que a regra jurídica corresponde à hipótese de incidência e o suporte fático ao fato imponible. (LATORRACA, 2000, p. 94).

E, pelos ensinamentos de Marcos Bernardes de Mello:

[...] há duas conotações a considerar quando se fala em suporte fático; uma que designa o enunciado lógico da norma jurídica, que se dá o nome de suporte fático hipotético ou abstrato e a outra, que nomeia o próprio fato quando já materializado no mundo fático, denomina-se suporte fático concreto. (MELLO, 1986, apud LATORRACA, 2000, p. 94).

Grande parte da doutrina moderna faz distinção entre a hipótese legal *in abstrato*, denominada hipótese de incidência, e a situação *in concreto*, que é o fato imponible. Desse modo, desdobra-se o conceito de fato gerador.

Assim sendo, a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato (ato, evento, estado, acontecimento ou conduta), formulada com abstração e de forma genérica pela norma jurídica, e a ocorrência concreta desse suporte fático hipotético, no espaço e no tempo, é chamado de fato gerador do tributo, servindo, principalmente, para determinar o momento exato do nascimento da obrigação tributária.

Encontra-se estribado na melhor doutrina, pondera Carrazza (1999, p. 451), que a regra-matriz (a norma-padrão de incidência) de todos os tributos está contida na Constituição, não podendo o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital) contrariar o Texto Supremo que, direta ou indiretamente, aponta a hipótese de incidência possível dos vários impostos, taxas e contribuições.

A regra-matriz do tributo em exame imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é apresentada no artigo 153 da Constituição Federal:

Artigo 153 - Compete à União instituir imposto sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

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

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

O vocábulo renda já vinha sendo utilizado desde 1934 nas Constituições, portanto já estava impregnado, de acordo com Mosquera (1996, p. 48), de certo sentido técnico. E o autor demonstra que a palavra renda contempla cinco acepções diferentes no texto da Constituição Federal de 1988, sendo uma delas pertinente ao produto do trabalho, e outra do capital, constatando que: “aquela definição do CTN apresenta tão-somente um caráter didático, uma vez que harmonizou o significado do termo renda adequadamente ao disposto na Carta Maior”.

Quanto à significação da expressão proventos de qualquer natureza, Mosquera (1996, p. 68) primeiramente analisa, na Constituição, o termo proventos, que se apresenta em duas acepções possíveis: a primeira indica rendimentos recebidos a título de aposentadoria, e a outra no sentido de valores recebidos pelos agentes públicos, em decorrência do seu trabalho.

Já a expressão de qualquer natureza, agregada à palavra proventos, segundo o autor, “está a indicar que será tributado pelo referido tributo todo e qualquer rendimento originário do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de outra fonte, que pode ser de qualquer proveniência ou procedência”.

O autor conclui que as palavras proventos e renda na Constituição possuem um vetor comum de significação, qual seja, ambas significam rendimentos. No entanto, “não é uma conceituação suficiente para apreender o conceito constitucional das referidas locuções lingüísticas”, todavia, “a aludida definição se faz importante, pois aproxima de um conceito mais amplo e preciso do aspecto material da hipótese de incidência do tributo, inserido na CF/88. E, mais do que isso, essa definição expressa do legislador constituinte demonstra que o legislador complementar nacional se afastou em parte dos ditames normativos que lhe são superiores”. (MOSQUERA, 1996, p. 68).

É exigido pela Constituição – desde a Carta de 1967 – lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, completando o objeto do imposto e o definindo melhor, para que o legislador ordinário possa instituí-lo.

As normas gerais do Direito Tributário foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988 e se originam da Lei n. 5.172/66, denominada Código Tributário Nacional. A definição legal da hipótese de incidência do imposto sobre a renda está contemplada nos artigos 43 e 44 deste Código, nos seguintes termos:

Artigo 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica e 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.

[...]

Artigo 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Na hipótese de incidência do tributo, normalmente, e de forma conceitual, estão presentes os aspectos pessoal (sujeitos da obrigação tributária); material (suporte fático); temporal (circunstância de tempo); e espacial (circunstância de lugar) do suporte fático *in abstracto*.

Dos atributos encontrados nesses dispositivos do Código Tributário Nacional, merece destaque o elemento material da hipótese de incidência do

imposto sobre a renda, pois ele é, no entendimento de Latorraca (2000, p. 96), o núcleo da norma, e sua dimensão é condição essencial na materialização, da forma legalmente estipulada, do fato hipoteticamente previsto.

A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza é o núcleo da norma e elemento imprescindível na estrutura e concretização do fato gerador do imposto sobre a renda. Além disso, o Código Tributário Nacional destaca os meios geradores da renda, o capital ou trabalho, ou ambos, e a forma da sua determinação, seu atributo quantitativo – base de cálculo: real, arbitrado ou presumido.

Observa Carraza que a “expressão produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos encerra a idéia de um *resultado*, advindo de um investimento (capital) ou de um esforço/atividade (capital)” e “que leva, sempre, a um *plus* em relação à situação anterior, isto é, a uma *riqueza nova*, indicando maior capacidade contributiva daquele que a auferiu”. (CARRAZA, 1999, p. 454 - destaques do autor).

No mesmo sentido, alerta Latorraca (2000, p. 98) que não é suficiente para ocorrência do fato gerador a prática de atividade que, combinando capital e trabalho, vise à produção de renda: é preciso que exista, juridicamente, renda. E foi na demonstração do patrimônio líquido e na análise de suas mutações, no que concerne à pessoa jurídica, que a norma situou o conceito jurídico de renda. (LATORRACA, 2000, p. 104).

Quanto à segunda expressão (proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior), é possível se extrair a afirmação de que a renda também corresponde a um acréscimo patrimonial. E, se não houver algum acréscimo ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica), a incidência do referido imposto fica prejudicada, pois não se verifica a ocorrência do fato gerador. (CASSONE, 1997, p. 250).

Também é oportuno o entendimento de Cassone (1997, p. 251) de que a hipótese de incidência, caracterizada pela obtenção de proventos de qualquer natureza, necessita ser separada entre proventos propriamente ditos, que a Constituição elegeu e nomeou (de aposentadorias, de pensões) e os demais proventos, dentre eles os acréscimos patrimoniais decorrentes dos ganhos de capital e das doações, que são hipóteses individuais específicas, assim como os

provenientes de práticas ilícitas. Esses elementos da hipótese de incidência são mostrados no seguinte quadro:

Assim entendido o produto (acréscimo patrimonial):		
de Renda	do Capital	<ul style="list-style-type: none"> - rendimentos de aluguel ou <i>royalties</i> - rendimentos de aplicações financeiras - juros - lucros (dividendos de ações, lucros de quotas) participações nos lucros (atribuída a administradores e sócios) - bonificações - rendimentos de partes beneficiárias - etc.
	do Trabalho	<ul style="list-style-type: none"> - salários - honorários - retiradas <i>pro labore</i> - comissões - etc.
	ou da combinação de ambos	<ul style="list-style-type: none"> - lucros (de quotas) ou dividendos (de ações) - outros
assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior		
e de proventos de qualquer natureza	Proventos	<ul style="list-style-type: none"> - de aposentadoria - de pensões
	Outros Proventos	<ul style="list-style-type: none"> - ganhos de capital - acréscimos cuja origem não é identificada ou comprovada - ganhos ilícitos - prêmios de loterias - recompensas - doações - outros

Quadro 3 - Classificação de rendas e proventos de qualquer natureza
Fonte: Cassone (1997, p. 256)

4.3.1 Aquisição da disponibilidade econômica e jurídica

A expressão disponibilidade econômica ou jurídica, prevista no *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional, surgiu na última revisão realizada no Código, em 1965, antes de ser aprovado pelo Congresso Nacional. Desde essa época, há uma discussão doutrinária e judicial concentrada no significado dessa expressão.

A palavra disponibilidade, que havia desaparecido no projeto, em 1954, constava do texto do anteprojeto de Código Tributário elaborado por Rubens

Gomes de Sousa (apud COSTA, 1996, p. 32) e já fazia parte da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mas, naquela ocasião, em diferente expressão: aquisição da disponibilidade de riqueza nova.

No projeto elaborado a partir do citado anteprojeto, e enviado ao Congresso Nacional, o fato gerador do imposto sobre a renda era, simplesmente, aquisição de riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação de ambos. No entanto, convém mencionar que tanto o anteprojeto como o projeto ainda não apresentavam a expressão acréscimos patrimoniais na hipótese de incidência do imposto, como chama a atenção Costa (1996, p. 29).

É interessante transcrever a respeito a lição de Henry Tilbery (1975, apud ANDRADE, 1988, p. 151), segundo a qual o anteprojeto não se referiu à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, “mas só falou em aquisição de riqueza nova focalizando assim a característica essencial deste tributo, que é a imposição sobre a capacidade contributiva, manifestada pelo ingresso de novos elementos de poder econômico provenientes da exploração da fonte produtora”.

Após analisar a evolução da jurisprudência sobre a matéria, Bulhões Pedreira (1979, apud CANTO, 1996, p. 38) destaca a disponibilidade de renda como sendo a faculdade de utilizá-la prontamente (disponibilidade econômica), ao passo que a aquisição do direito de receber a renda (que seria a disponibilidade jurídica, na terminologia do CTN) ainda não corresponde à aquisição do poder de utilização, limitando-se a configurar uma faculdade de obtê-la.

Em realidade, nenhuma dúvida existe sobre a noção de aquisição de disponibilidade econômica, no entendimento de Canto (1996, p. 38), mas há alguns aspectos que “mudam a inteligência do verdadeiro sentido da expressão aquisição de disponibilidade jurídica”. Um deles “tem a ver com a juridicidade da própria atividade produtora de renda ou provento”; pois os rendimentos ou proventos oriundos de práticas ilícitas jamais comportam aquisição de disponibilidade jurídica. Num outro aspecto, e que diz respeito à configuração temporal do fato gerador, firma-se a legislação no sentido de considerar aquisição de disponibilidade jurídica “o aperfeiçoamento de todas as obrigações contratuais, como a entrega da coisa vendida ou a prestação do serviço ajustado, aderindo ao princípio do *unconditional right of receipt*”.

Na visão de Latorraca (2000, p. 107), “a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (acréscimo patrimonial) é o fato de natureza econômica, que a regra jurídica incorporou ao mundo jurídico, dando-lhe colorido e vestimentas próprias”. Mas afinal, qual o sentido dessa expressão, questiona Costa (1996, p. 32), “considerando que não se pode conceber disponibilidade de renda que não tenha caráter econômico e que não esteja no mundo jurídico, mesmo com o caráter de ilicitude?”

Em estudo sobre a evolução do conceito de rendimento tributável, escrito na mesma ocasião em que elaborou o anteprojeto do Código Tributário, Rubens Gomes de Sousa (apud COSTA, 1996, p. 33) procurou solucionar a questão, trazendo à tona um conceito financista de separação de renda. Ele aborda o problema, distinguindo entre a verificação, efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial, isto é, a realização da renda, traduzida pela disponibilidade econômica de uma riqueza, e a possibilidade de se dispor desse acréscimo, independente e separadamente do capital que o produziu, isto é, a separação da renda, traduzida pela sua disponibilidade jurídica.

Essa constatação fez com que o autor do anteprojeto afirmasse: “a realização, e não a separação, é significativa para definir o fato gerador do imposto”; e, como o imposto “visa o resultado dos atos ou fatos jurídicos independentemente da sua natureza formal, conclui-se, necessariamente, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica de uma riqueza”.

Entretanto, afirma Brandão Machado que a expressão disponibilidade econômica ou jurídica não exerce nenhuma função definitória e, se retirada do texto da lei, não causaria prejuízo para sua inteligência, argumentando que:

Fica difícil explicar uma disponibilidade econômica de acréscimos de direitos. Se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis. Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível, pelo fato singular de que os direitos acrescem ao patrimônio. (MACHADO, B., 1966, p. 101).

Em continuidade ao breve exame crítico do artigo 43 do Código Tributário Nacional, Brandão Machado (1996, p. 106) diz que a sistemática adotada por Rubens de Sousa, inspirada na doutrina alemã da propriedade econômica, explica realmente “o texto do dispositivo à luz da tese defendida pelo autor do anteprojeto e porque a doutrina encontra dificuldades na análise do conceito de

disponibilidade econômica”, registrando a opinião divergente de alguns outros doutrinadores.

Rubens Gomes de Sousa (1975, apud Andrade 1988, p. 151), em seu relatório do anteprojeto de 1954, ao qualificar o fato gerador do imposto sobre a renda como sendo a riqueza nova produzida, esclarece a ligação da percepção do ganho ao elemento volitivo do seu titular na exploração do patrimônio, do que decorrem, implícitos, os três fundamentos do conceito de renda, que são: proveniência de uma fonte patrimonial permanente; caráter periódico ou regular do ganho; e aplicação da atividade do titular na exploração da fonte.

4.3.2 Renda tributável

Até o século XIX, apenas e praticamente o patrimônio servia como fonte de receitas tributárias. Assim, o vocábulo renda, constante do objeto do imposto, é relativamente moderno e passa a ter destaque com a economia monetária.

O conceito de imposto sobre a renda na doutrina derivou da ciência econômica e daí decorrem duas correntes notoriamente separadas: a dos que seguem as doutrinas econômicas, considerando renda como produto do capital, e a outra, que considera renda todo acréscimo patrimonial.

Na doutrina econômica, duas teorias se destacam na definição de renda. À primeira, vista sob a ótica do consumo, considera renda o que uma pessoa consome efetivamente ou aplica na satisfação das suas necessidades, durante um período de tempo determinado, sem diminuir o patrimônio que possuía no início desse período.

A segunda doutrina econômica, conhecida como teoria da produção, define renda como o produto de uma fonte natural ou criada pelo homem. Nessa teoria, aparece clara a contraposição entre capital e renda e a conexão dos dois, como também é fácil perceber, desde logo, que nem tudo o que se produz pode ser considerado renda, pois, da totalidade do produto do capital, do resultado da atividade empresarial, é imprescindível à conservação da fonte de riqueza, sua preservação e manutenção.

Por isso, a ótica da produção exerce papel importante na determinação do conceito tributário de renda: é a ela que se ligam, na determinação do lucro

tributável das pessoas jurídicas, as noções de custo, de depreciação, de amortização, de provisões etc. (COSTA, 1996, p. 25).

Essa teoria, também conhecida como teoria da fonte, por entender a renda apenas como o produto periódico de uma fonte permanente, opõe-se a outra corrente, dos defensores da renda como acréscimo patrimonial, para os quais constitui renda o acréscimo dos ativos em determinado período, e renda tributável o crescimento líquido do patrimônio; isto é, do valor bruto (renda) são deduzidas as perdas de capital, os gastos gerais e de manutenção, os juros e, em certos casos, as obrigações passivas.

Em linhas gerais, essas correntes doutrinárias apresentam para os diversos conceitos de renda, certos traços característicos, entre os quais lembra Moraes:

[...] renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos, apresentando-se como resultado da diferença entre receita e despesa; renda é atributo quase sempre periódico de fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ele não se confunde; a renda deve corresponder a um fato realizado e não a uma simples expectativa, devendo atender a um rendimento real ou efetivo, ou àquele que efetivamente se apurou, por corresponder à realidade econômica, afastada a idéia de um rendimento presumível, potencial ou putativo; e a renda deve revelar-se independentemente da fonte que a produz. A renda de um imóvel ou o lucro de uma atividade profissional distinguem-se nitidamente do capital-imóvel e do capital-homem. (MORAES, 1996, p. 61).

Apesar dessa discussão doutrinária, o Código Tributário Nacional fez uma distinção, ao mesmo tempo, entre renda como fruto periódico de um capital e renda como acréscimo patrimonial. A primeira fórmula – renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos – atende à teoria da fonte; e a segunda – proventos de qualquer natureza – à teoria do acréscimo patrimonial, não deixando dúvida sobre a possibilidade da lei ordinária tributar os acréscimos patrimoniais.

Em complemento a essa observação, aplica-se a lição de Hugo de Brito Machado: “Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda acréscimo.” (MACHADO, 1992, apud CASSONE, 1997, p. 250).

Todavia, como bem ressaltou Horácio A. Garcia Belsunçe (1967, apud CORREA, 1996, p. 206), a doutrina, ao estender o conceito de renda com o objetivo de atender a fins exclusivamente fiscais, criou um panorama de grande

confusão, carente de sistematização, justificando a criação de uma terceira corrente, a legalista.

Essa corrente considera renda tudo aquilo que a lei assim define, tendo total liberdade, e sob o arbítrio do legislador da União, a definição da hipótese de incidência do imposto. Os defensores dessa teoria pregam a inexistência de uma noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza e afirmam ser competência de lei ordinária federal estabelecer a dimensão da palavra renda.

Aparenta compartilhar dessa corrente Moraes (1996, p. 62), quando afirma que “a definição de renda ou de provento, para fins tributários, deve ser determinada livremente pelo legislador, levando em conta, inclusive, a comodidade técnica da arrecadação fiscal, bem como a capacidade contributiva do contribuinte”.

No entanto, esses estudiosos, segundo a melhor doutrina, equivocam-se quando não reconhecem a existência de uma noção constitucional de renda, impossível de ser desconsiderada pelo legislador infraconstitucional (seja o complementar nacional, seja o ordinário federal), conforme pondera Hugo de Brito Machado, que encerra, concluindo:

Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de *renda* e de *proventos* importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo [...]. Entender-se que o legislador ordinário possa conceituar livremente essas categorias implica que esse legislador ordinário cuide da própria atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema jurídico-tributário como o brasileiro. (MACHADO, 1989, apud CARRAZZA, 1999, p. 452).

Em face da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, seria juridicamente um absurdo, conclui Carrazza (1999, p. 452), admitir-se que o legislador federal está livre para colocar um fato qualquer na hipótese de incidência da regra que cria *in abstracto* o imposto sobre a renda, pois se estaria, dessa maneira, admitindo-se que o Congresso Nacional pode alargar a competência tributária da União, definida na Carta Suprema.

Como adverte, a propósito, Celso Antônio Bandeira de Mello, “se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes”. (MELLO, 1992, apud CARRAZZA, 1999, p. 452).

Assim, no entendimento de Carraza:

O conceito de "renda e proventos de qualquer natureza", constitucionalmente abonado, pressupõe ações humanas que revelem *mais-valias*, isto é, acréscimos na capacidade contributiva (que a doutrina tradicional chama de "acrécimos patrimoniais"). Só quando há uma realidade econômica nova, que se incorpora ao patrimônio individual preexistente, traduzindo nova disponibilidade de riqueza, é que podemos falar em "renda e proventos de qualquer natureza". Vai daí que as indenizações recebidas, os custos da empresa, a energia elétrica consumida, o capital empregado etc. não são nem rendimentos, nem proventos de qualquer natureza. Escapam da tributação por via do imposto sobre a renda. (CARRAZA, 1999, p. 452).

Tais colocações são extremamente importantes, já que prestigiam a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro. Mas, mesmo que se possa aceitar que o legislador federal possui alguma liberdade para definir renda e proventos, para fins de incidência do imposto sobre a renda, o certo é que tal liberdade é sobretudo restrita à opção de um dos conceitos de renda fornecidos pela ciência econômica e, ainda assim, ressalta Carraza (1999, p. 452) que "desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam a tributação por via de imposto sobre a renda, máxime o da capacidade contributiva".

4.3.3 Patrimônio e acréscimo patrimonial

Como pôde ser visto, o conceito de renda, tanto entre os economistas como para os juristas, ainda suscita inúmeras controvérsias. Porém, é indiscutível e pacífico que a legislação tributária no Brasil adere a um conceito mais abrangente de renda, qual seja, o de acréscimo patrimonial.

Por isso, se faz necessário definir a noção exata de patrimônio, distinguindo-o, de vez, do conceito de renda como acréscimo patrimonial.

A noção de patrimônio foi vinculada, primeiramente, à de personalidade, consubstanciada no elemento de coesão e explicada pelo princípio da identidade e continuidade do patrimônio, pelo qual a substância conceitual de unidade abstrata conserva-se a mesma durante toda a vida da pessoa, independentemente das mutações sofridas.

No entanto, a doutrina moderna, contrária a esse subjetivismo, quebra o princípio da unidade e indivisibilidade do patrimônio, admitindo um patrimônio geral e patrimônios especiais, bem como justifica a coesão dos elementos integrantes de uma universalidade de direito pela sua destinação comum. O vínculo agora é objetivo, infere Gomes (1991, p. 210).

Gomes ainda ensina que o objeto dos direitos são os bens e as prestações e que "a noção jurídica de bem é mais ampla do que a econômica"

porque “compreende toda utilidade, física ou ideal, que possa incidir na faculdade de agir do sujeito”. Afirma também que “todo bem econômico é jurídico, mas a recíproca não é verdadeira, pois, nem todo bem jurídico é econômico”, porque existem bens suscetíveis de apreciação pecuniária e outros que não comportam essa avaliação. (GOMES, 1991, p. 205).

Esses bens, universalmente considerados, permitiram ao direito moderno construir teorias e chegar à noção técnica de patrimônio, qual seja, a de “um complexo de direitos e obrigações pecuniariamente apreciável”. Esse complexo compreende as coisas, os créditos, os débitos, enfim, todas as relações jurídicas de conteúdo econômico, das quais participe a pessoa, ativa ou passivamente. Portanto, para Gomes (1991, p. 209), patrimônio é, em síntese, a representação econômica da pessoa.

Com efeito, o jurista considera patrimônio o complexo das relações jurídicas de uma pessoa apreciável economicamente e cogita do patrimônio líquido, quando deve ser apurada a solvência de um devedor, a fim de verificar sua aptidão econômica de resgatar suas obrigações com seus próprios haveres. Assim, para ele, o conjunto de bens e créditos, deduzidos os débitos, considera-se patrimônio líquido, e patrimônio bruto o conjunto dessas relações jurídicas, sem essa dedução.

Seguindo a doutrina moderna, o novo Código Civil do Brasil (Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002), no Livro II, ao tratar dos bens singulares e coletivos, expõe, nos dispositivos abaixo, a definição de patrimônio e o seu conteúdo:

Artigo 90 - Constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária.

Parágrafo único - Os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias.

Artigo 91 - Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

Santos (1955, p. 59) já apresentava definição idêntica à do Código Civil: “o patrimônio é o complexo das relações jurídicas que tiverem valor econômico para uma pessoa”. E prossegue:

[...] constituem o patrimônio somente as relações jurídicas referentes aos direitos e obrigações redutíveis a dinheiro, ou por outra forma nos exprimindo: é o patrimônio a expressão numérica desses diferentes direitos, no seu equivalente pecuniário, isto é, tudo o que constitui as *posses* de um indivíduo, o seu poder sobre as coisas apreciáveis. (SANTOS, 1955, p. 59).

Portanto, juridicamente, ao se aludir a patrimônio de uma pessoa (física ou jurídica), o que se tem em vista é o conjunto de todos seus ativos e passivos,

expressos economicamente, sendo patrimônio líquido a medida da diferença positiva dos primeiros sobre os últimos.

O patrimônio é essencialmente variável no tempo, em virtude dos valores positivos e negativos que a ele crescem ou dele se destacam, em momentos distintos de avaliação. Nesse caso, nem sempre pode ser fácil e prontamente retratável.

Entretanto, no caso da pessoa jurídica, o respectivo patrimônio, segundo Canto (1996, p. 37), é determinável sem dificuldades, pois a Lei das Sociedades por Ações, cujas normas sobre escrituração e apuração de resultados aplicam-se a todas as pessoas jurídicas, indica que a diretoria fará elaborar, ao fim de cada exercício social, e com base na escrituração mercantil da companhia, demonstrações contábeis que expressem com clareza a situação do seu patrimônio e as mutações ocorridas no período.

Essas demonstrações contábeis (balanço patrimonial e as demonstrações do resultado do exercício e de lucros ou prejuízos acumulados) foram incorporadas pelo Decreto-Lei n. 1.598/77 (art. 7º, § 4º) à legislação do imposto sobre a renda como mecanismos capazes de avaliar o que a sociedade ganhou ou perdeu, o que ela possui e deve, enfim suas mutações patrimoniais, determinadas pela comparação das posições estáticas do patrimônio, em datas distintas.

Referida comparação patrimonial indicará um acréscimo, no período compreendido entre as datas escolhidas, ou uma redução. Por natureza, acréscimo é aquilo que se soma a algo já existente e completa o conceito de acréscimo patrimonial um componente temporal. Logo, há de tomar-se esse algo em um certo momento, para que, ao fim de determinado lapso de tempo, seja identificado o que a ele se acresceu.

O acréscimo patrimonial na pessoa jurídica, o qual interessa abordar neste trabalho, pode ter origem em uma das seguintes fontes: aumento de capital; aumento das reservas de capital; aumento das reservas de lucro; ou lucro do exercício.

O acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, em última análise, “corresponde a renda real e é um fato econômico que o Direito reputou pertencer ao mundo jurídico”, afirma Latorraca, devendo-se buscar no Direito o conteúdo desse conceito:

No que concerne a pessoas jurídicas, é no patrimônio líquido, demonstrado consoante preceitos da lei comercial, e na análise de suas mutações, que deveremos buscar o conceito jurídico de acréscimo patrimonial. É, pois, o Direito Comercial a fonte da qual extrair-se-ão os elementos essenciais ao conceito de acréscimo patrimonial tributável, como, aliás, expressamente reconhece a própria legislação tributária. (art. 274 do RIR/99). (LATORRACA, 2000, p. 107).

Não obstante, a lei tributária se afasta às vezes da lei comercial e constrói seus próprios conceitos. Nesse caso, é oportuno o ensinamento de Carrazza:

[...] o Direito cria suas próprias realidades, muita vez com o emprego de ficções, presunções e equiparações. Há, porém, um limite inafastável para isto: o emprego de ficções, presunções e equiparações não há de violar direitos constitucionais, como este de as pessoas só poderem ser tributadas, por via do imposto sobre a renda, quando auferirem *rendas e proventos de qualquer natureza*. (CARRAZZA, 1999, p. 454).

Assim sendo, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda real será determinada a partir do acréscimo patrimonial consignado nas demonstrações contábeis, levantadas com observância da Lei n. 6.404/76. Contudo, do ponto de vista fiscal, esse conceito sofre modificações, pelas restrições que a legislação do imposto sobre a renda lhe impõe.

Todavia, somente as mutações patrimoniais reveladoras de riqueza nova ou acréscimos patrimoniais terão aptidão jurídica para suportar a incidência do imposto sobre a renda, assegura Latorraca (2000, p. 180).

Portanto, juridicamente, qualquer discussão sobre os conceitos de renda, de aquisição de disponibilidade econômica ou de acréscimo patrimonial não deverá afastar-se dos conceitos de lucro líquido do exercício e de lucro real, adiante discutidos.

4.4 Fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa jurídica

Como foi visto, no sistema tributário brasileiro, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, entendendo-se como renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Todavia, a incidência do imposto sobre a renda que não tenha a renda como base de cálculo terá a sua natureza jurídica desvirtuada, convertendo-se em imposto de diferente gênero jurídico, como ensina Alfredo Augusto Becker:

[...] na dissecação da hipótese de incidência do imposto de renda, em primeiro lugar, cumpre verificar se a base de cálculo (núcleo) do tributo é o fato econômico da existência de renda, pois somente no caso afirmativo é que se estará diante de um imposto de renda [...]. No segundo momento de dissecação da hipótese de incidência do imposto de renda, deve-se investigar o número e a natureza dos elementos adjetivos, que entram na sua composição [...]. O gênero jurídico é resultante da natureza do núcleo e as espécies jurídicas daquele gênero jurídico de tributo são conferidas pelos elementos adjetivos. (BECKER, 1972, apud LATORRACA 2000, p. 155).

De acordo com artigo 43 do Código Tributário Nacional, o acréscimo patrimonial (renda e provento) real, denominado lucro real pelo Direito positivo (RIR), ingressa no mundo jurídico, observa Latorraca (2000, p. 179), por intermédio dos elementos informativos contidos nas demonstrações contábeis, porque, assim, a legislação brasileira tradicionalmente consagrou a figura do lucro real.

A hipótese de incidência do imposto sobre a renda, em relação às pessoas jurídicas, se concretiza à medida que os lucros e rendimentos, bem como os acréscimos patrimoniais, decorrentes de suas atividades e operações industriais, comerciais e de prestação de serviços, forem auferidos, em conjunto e num determinado espaço de tempo.

Por isso, é discutível a legitimidade de exigência de imposto sobre rendimentos ou acréscimos patrimoniais individualmente considerados, como elementos isolados, autônomos ou independentemente do resultado apresentado na demonstração do resultado, ressalta Canto (1996, p. 37).

O artigo 44 do Código Tributário Nacional dispõe que a base de cálculo do imposto sobre a renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e dos acréscimos patrimoniais tributáveis. Como decorrência dessa norma, surgiram os conceitos de: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

4.4.1 Conceito de lucro

Lucro, em Contabilidade, define Iudícibus (2000, p. 79), como sendo aquilo "que se pode distribuir durante um período, mantendo a *potencialidade* do patrimônio líquido inicial intacta". E o autor justifica a utilização do termo potencialidade porque "dá mais liberdade de várias interpretações contábeis, evolutivamente falando".

Para o economista Hicks (1946), "lucro é o que podemos consumir numa semana e sentirmos tão bem no fim como nos sentíamos no início [...]". (apud IUDÍCIBUS, 2000, p. 78).

É possível se extrair dessas duas definições de lucro a clara intenção dos autores em distinguir lucro de patrimônio, demonstrando que a fonte de riqueza deve ser preservada.

Por isso, quando a Contabilidade tem por objeto o acompanhamento das variações quantitativas e qualitativas do patrimônio, é considerada uma ciência, pois permite ao proprietário dos recursos da entidade verificar quanto e como variou sua riqueza num período. Assim, representa esse conceito o primeiro dos três ângulos conceituais da ciência contábil citados por Iudicibus (2000, p. 80).

4.4.2 Lucro líquido e lucro tributável

O lucro apurado pela pessoa jurídica na escrituração comercial, elaborada com observância aos princípios fundamentais de contabilidade, e conhecido pelo levantamento das demonstrações contábeis no encerramento do período de apuração, é a base inicial da tributação do imposto sobre a renda.

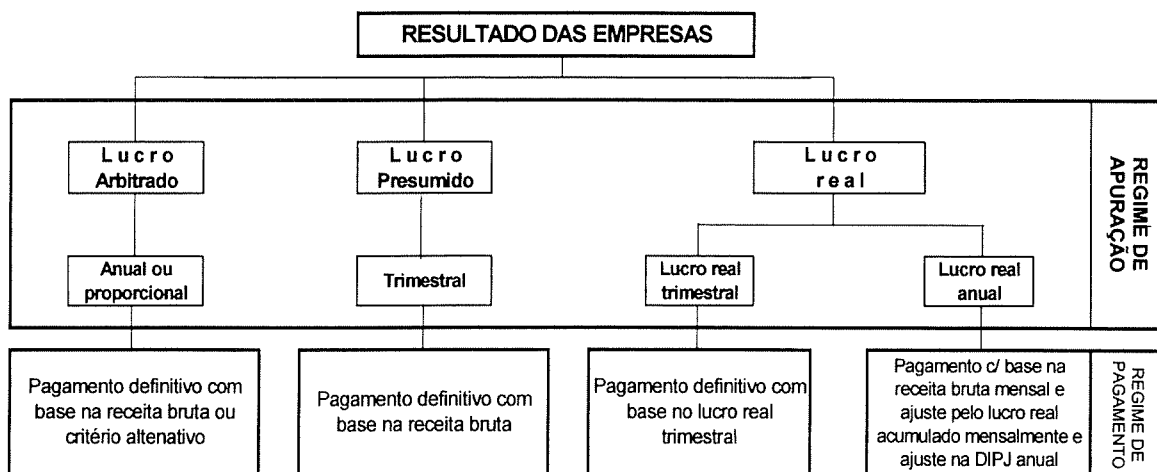


Figura 2 - Regimes de tributação e pagamento do imposto de renda na pessoa jurídica
Fonte: Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes (OLIVEIRA, 2002:175)

A partir do lucro líquido contábil, e por aplicação das disposições da legislação do imposto sobre a renda, alguns ajustes devem ser efetuados, chegando-se então ao lucro tributável, denominado lucro real. Entretanto, para o pagamento do imposto sobre a renda, a pessoa jurídica, desde que não esteja impedida, ainda pode escolher, caso não adote o lucro real, uma das outras duas

modalidades de apuração do lucro, como base de cálculo do referido tributo, que são o lucro presumido e o lucro arbitrado.

A tributação com base no lucro real pode ser por opção ou por obrigação e requer a manutenção da escrituração em livros contábeis e a elaboração das demonstrações contábeis, na forma prevista em lei. A opção pelo lucro presumido só será permitida às empresas não enquadradas no artigo 14 da Lei n. 9.718/98, e o lucro arbitrado é praticamente faculdade privativa da autoridade tributária, nas hipóteses de arbitramento do lucro, elencadas no artigo 47 da Lei n. 8.981/95.

Neste tópico, somente serão abordados alguns aspectos de cada regime de determinação do lucro tributável, demonstrando as características principais, e evidenciando a particularidade de cada um, contudo sem aprofundamento.

4.4.2.1 Lucro líquido

Tornou-se explícito e consagrado, após a Lei n. 6.404/76, que da escrituração mercantil da pessoa jurídica extrair-se-ia a renda tributável e o acréscimo patrimonial. Essa lei societária, além disso, incorporou ao mundo jurídico os princípios de contabilidade, os critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e o conceito de lucro líquido do exercício.

A noção de lucro, instituto disciplinado, ampla e exhaustivamente, por essa legislação societária, que faz parte do Direito Comercial, ramo do Direito privado, não pode ser violentada, profundamente alterada ou negada pelo Direito Tributário. Isso porque os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzidos, impedem o legislador ordinário de desnaturar o conceito de lucro, tal como construído no Direito privado:

Artigo 109 - Os princípios gerais de direito tributário utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos ou formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Artigo 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.

O próprio Supremo Tribunal Federal, ressalta Guerreiro (1997, p. 255), ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 94.580/RS, analisando o conteúdo normativo do artigo 110 acima descrito, assim resumiu a questão:

Essa norma proíbe a lei tributária ordinária de, na configuração do fato gerador de tributo por ela instituído, apartar-se da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado de que se tenha utilizado a Constituição Federal para definir ou limitar competência tributária. (RTJ 117/657)

Em adaptação às inovações da lei citada do Direito Comercial, a legislação do imposto sobre a renda (Dec.-Lei n. 1.598/77) conceituou o lucro tributável (real), nos seguintes termos: “Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.”

O lucro real não é, portanto, igual ao lucro líquido do exercício, mas é apurado a partir dele. Por isso, o parágrafo 1º do artigo 6º do Decreto-Lei n. 1.598/77 fornece, também, o conceito de lucro líquido, reconhecendo sua incorporação ao mundo jurídico, com a seguinte definição: “O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.”

A definição acima de lucro líquido do exercício usa os mesmos conceitos da demonstração do resultado da Lei n. 6.404/76, com uma única exceção: a exclusão da provisão para o imposto de renda que, para a legislação tributária, não é despesa dedutível.

4.4.2.2 Lucro real

O lucro real, até o advento do Decreto-Lei n. 1.598/77, representava o lucro contábil propriamente dito. Assim, a legislação anterior tinha os seguintes conceitos: 1) pelo Decreto-Lei n. 5.844/43, lucro real era a diferença entre o lucro bruto e as deduções que enumerava (despesas operacionais, provisão para créditos duvidosos, quotas de depreciação e exaustão etc.); 2) pela Lei n. 4.506/64, o lucro real era definido como o lucro operacional da pessoa jurídica, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais.

Apesar do Decreto-Lei n. 5.844/43 adotar essa definição, e do seu artigo 43 declarar que a base de cálculo do imposto seria dada pelo lucro real, os parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo enumeravam diversos outros valores que

deveriam ser adicionados ao lucro real ou dele excluídos, para efeito de determinar o lucro tributável em cada exercício financeiro. Portanto, a base do imposto não era o lucro real, mas sim acrescido dos respectivos ajustes do dispositivo citado.

Já com o novo conceito dado pela Lei n. 4.506/64, o que o diploma legal anterior denominava lucro real foi designado lucro operacional da empresa e a expressão lucro real, ao compreender todos os resultados da pessoa jurídica, tanto os operacionais quanto os de transações eventuais, passou a representar a base de cálculo do imposto.

A partir do Decreto-Lei n. 1.598/77, o termo lucro real passou a ser o próprio lucro tributável, conforme dispôs o artigo 6º desse decreto, que serve de matriz legal do artigo 247 do RIR/99: “Artigo 247 - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.”

Assim, a legislação tributária passou a definir, após esse diploma legal, como lucro real o que antes chamava de lucro tributável, e o lucro contábil, que antes era conhecido como lucro real, passou a se chamar lucro líquido.

Como justificativa para essa separação, o legislador introduziu, no item 7 da Exposição de Motivos, que acompanha o Projeto do Decreto-Lei n. 1.598/77, os seguintes argumentos:

A Lei de Sociedade por Ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências da legislação tributária.
O projeto assegura essa distinção mediante criação do Livro auxiliar (art. 8º, item I) de apuração do lucro real.

Percebe-se claramente que o legislador procurou estabelecer nítida diferenciação entre o conceito de lucro real (base de cálculo do imposto sobre a renda) e o de lucro líquido (apurado de acordo com a Lei n. 6.404/76).

Os ajustes ao lucro contábil na apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e decorrem de inúmeras situações, desde despesas contabilizadas e provisões constituídas não admitidas pela legislação do imposto sobre a renda, até valores incluídos no lucro líquido, mas que, por serem receitas não tributáveis, podem ser dele excluídos, como, por

exemplo, os dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

Dos conceitos examinados, duas conclusões fundamentais são extraídas por Latorraca:

[...] o conceito de acréscimo patrimonial reconhecido pela legislação comercial é distinto do reconhecido pela legislação fiscal; não obstante distintos, os dois conceitos têm muito em comum, de vez que o lucro real é apurado a partir do lucro líquido do exercício, isto é, o conceito fiscal tem como elemento estrutural o conceito da lei comercial. (LATORRACA, 2000, p. 180).

4.4.2.3 Lucro presumido

A tributação pelo imposto sobre uma base de cálculo presumida denomina-se lucro presumido, assim definido pela legislação tributária, e o RIR/99 regula a aplicação e apuração desse regime, nos artigos 516 a 528.

Nessa modalidade simplificada de tributação, a base de cálculo do imposto é determinada, segundo Augusto Prolik, tomando-se:

[...] como base a receita bruta do contribuinte, fazendo incidir sobre a mesma um percentual, normalmente variável, segundo o montante estimado e aceito pelo legislador como despesas e custos imputáveis a determinada atividade ou ramo ou setor de atividades, chegando-se assim a um lucro estimado tido por aferido, denominado, pela lei, de lucro presumido. (PROLIK, 1992, apud BRANDALISE, 1995, p. 54).

No entanto, a base de cálculo pelo lucro presumido não compreenderá, apenas, o montante correspondente à aplicação do percentual (variável, conforme o tipo de atividade) sobre a receita bruta auferida na respectiva atividade, mas, também, os ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e as demais receitas, tais como, segundo a Instrução Normativa SRF n. 11/96, a receita de locação de imóvel, os rendimentos de operações de mútuo, as variações monetárias etc.

O lucro presumido é aplicável às pessoas jurídicas, mediante opção por essa modalidade de tributação, excluídas apenas as empresas que, por determinação legal, estão obrigadas à tributação com base no lucro real, nos termos do artigo 14 da Lei n. 9.718/98.

A pessoa jurídica que se utilizar desta opção para tributação está dispensada, para efeitos tão-somente de apuração do imposto sobre a renda, de manter escrituração comercial e realizar levantamento periódico das demonstrações contábeis.

Apesar da legislação do imposto sobre a renda exigir apenas o Livro Caixa e Livro Registro de Estoques, não há impedimento que a empresa mantenha escrituração contábil regular pois, com ela, a pessoa jurídica terá como certificar-se de que a opção pelo lucro presumido foi vantajosa.

4.4.2.4 Lucro arbitrado

Esta forma de tributação é praticamente prerrogativa privativa da autoridade tributária, que poderá adotá-la quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, recusar-se a apresentar a documentação que consubstanciou a escrituração, ou deixar de cumprir as obrigações fundamentais para a correta apuração do lucro real. O RIR/99 regula a aplicação e apuração do lucro arbitrado, nos artigos 529 a 540.

Contudo, a Lei n. 8.981/95, no artigo 47, item VII, parágrafo 1º, permitiu que o contribuinte pessoa jurídica, tendo total conhecimento da sua receita bruta, opte por esta forma de tributação, excepcionalmente, nos casos fortuitos ou de força maior, como definido na lei civil, e devidamente comprovados.

Da mesma forma que no lucro presumido, a base de cálculo do imposto sobre a renda na modalidade do lucro arbitrado corresponderá ao valor resultante da aplicação de percentual, estipulado na lei e de acordo com a atividade, sobre a receita bruta auferida no período, acrescido dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e as demais receitas.

Todavia, quando não conhecida a receita bruta, o Fisco poderá apurar o lucro arbitrado mediante a utilização de uma das seguintes alternativas: com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte, em períodos-bases anteriores.

4.5 Imposto sobre a renda e princípio da capacidade contributiva

Para Oliveira (1996a, p. 180), a relativa liberdade do legislador para fixar critérios na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda acontece por não ter a Constituição instituído esses critérios. E a lei complementar (CTN), que recebeu a missão de defini-los, por sua vez, admite uma base real, presumida ou

arbitrada, mas não estabelece parâmetros para qualquer dessas espécies consentidas.

Nessas circunstâncias, a medida escolhida pelo legislador, prossegue Oliveira (1996a, p. 180) em sua explanação, deve ter como limite a própria natureza do fato sujeito à tributação, “de forma a que o processo de quantificação da base de cálculo redunde numa grandeza que seja representativa do fato, e não incompatível com ele”, retratando “[...] adequadamente o fato imponible, quando de sua quantificação para a determinação do montante da obrigação tributária. E deverá estar sendo atendido o requisito constitucional da capacidade econômica do contribuinte.”

Com isso, verifica-se que existe uma forte relação, que deve ser demonstrada pela aquisição de disponibilidade de renda e acréscimos patrimoniais, entre o princípio da capacidade contributiva, o fato hipotético imponible do imposto sobre a renda e a determinação da sua base de cálculo.

Além do fato gerador desse imposto ter que guardar conexão com essa capacidade, é impossível se fazer incidir imposto de renda sobre fato não revelador dessa capacidade, declara Costa (1991, p. 302), exemplificando: “[...] se uma pessoa jurídica está tendo prejuízo em determinado exercício social, não pode ficar obrigada a recolher as antecipações do imposto de renda, calculadas com base no lucro do exercício anterior.” Assim como:

[...] o acréscimo patrimonial objeto da tributação, em obediência ao princípio da capacidade contributiva, não pode ser distorcido pela desconsideração de despesas que não representam qualquer liberalidade, nem decorrem da prática de ato ilícito, sob pena de tributar-se manifestação de riqueza aparente, nominal, fictícia, sem qualquer conteúdo ou substância econômica, ou seja: sem correspondência com a realidade fática. (GUERREIRO, 1997, p. 260).

Portanto:

Quaisquer limitações temporais ou quantitativas, com relação às despesas e provisões, devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais por violar o conceito jurídico de renda, por implicar tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e por afrontar a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, além de mitigar ou anular a rígida discriminação da competência tributária entre União, Estado e Municípios. (ROLIM, 1995, p. 95).

4.6 Considerações finais

No estudo da hipótese de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, foram analisados os conceitos de renda, proventos de qualquer natureza, acréscimo patrimonial, lucro e patrimônio, o que possibilitou o entendimento e a aproximação mais ampla e precisa da sua materialização.

A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza é o núcleo da hipótese de incidência prevista na norma, e é elemento imprescindível na estrutura e concretização do fato gerador do imposto sobre a renda.

A renda é entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e advém de um investimento ou de uma atividade que conduz a um resultado, levando, sempre, a idéia de uma nova riqueza ou maior capacidade contributiva daquele que a auferiu.

Da doutrina econômica, duas teorias se destacam na definição de renda. A primeira, vista sob a ótica do consumo, considera renda o que uma pessoa consome efetivamente ou aplica na satisfação das suas necessidades, sem diminuir o patrimônio que possuía no início desse período. A segunda, conhecida como teoria da produção, exerce papel importante na determinação do conceito tributário de renda, pois a ela estão ligadas as noções de custo, depreciação, amortização, provisões etc.

Porém, há uma terceira teoria, a legalista, que considera renda tudo aquilo que a lei assim define, tendo total liberdade o legislador da União, e sob o seu arbítrio é definida a hipótese de incidência do imposto e sua abrangência.

No entanto, aceitar que o legislador ordinário possa determinar livremente o fato imponible do imposto significa reconhecer que ele pode cuidar da própria atribuição de competência, e isso seria juridicamente um absurdo, em face da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro.

A legislação tributária no Brasil adere a um conceito mais abrangente de renda, qual seja, a de acréscimo patrimonial, afirmação extraída da interpretação conjunta dos conceitos e expressões contidos nos incisos I e II do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Nesse caso, a incidência do referido imposto fica prejudicada, caso não ocorra algum acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica, pois não haverá a materialização da hipótese de incidência, ou seja, o fato gerador não ocorrerá.

Por isso, foi necessário definir a noção exata de patrimônio, distinguindo-o do conceito de renda como acréscimo patrimonial. E o Direito moderno chegou à seguinte noção técnica de patrimônio: “um complexo de direitos e obrigações pecuniariamente apreciável”.

Patrimônio é, em síntese, a “representação econômica da pessoa”, e o da jurídica é determinado com base na escrituração mercantil, com observância dos princípios fundamentais de contabilidade, e representado pelo balanço patrimonial, elaborado em conformidade com as disposições da Lei n. 6.404/76.

O balanço e as outras demonstrações contábeis, incorporados pelo Decreto-Lei n. 1.598/77 à legislação tributária, exprimem com clareza a situação do patrimônio da entidade e são os instrumentos, nomeados por essa legislação, capazes de revelar e avaliar as mutações patrimoniais, pela comparação das posições estáticas do patrimônio, em datas distintas.

É no patrimônio líquido, demonstrado consoante preceitos da lei comercial, e na análise de suas mutações, que se deve buscar o conceito jurídico de acréscimo patrimonial, revelador de riqueza nova, e que tem sua origem em uma das seguintes fontes: aumento de capital; aumento nas reservas de capital; aumento nas reservas de lucro; ou lucro do exercício.

Assim, juridicamente, qualquer discussão sobre os conceitos de renda, de aquisição de disponibilidade econômica ou de acréscimo patrimonial não deverá afastar-se dos conceitos de lucro líquido do exercício e de lucro real.

Portanto, uma confusão entre os conceitos de lucro e patrimônio, ou lucro e receita, pode acarretar graves conseqüências tributárias, colocando em risco a continuidade da entidade. E, nesse cenário, o princípio da continuidade adquire grande importância na preservação e manutenção do patrimônio.

No próximo capítulo, serão apresentadas e analisadas algumas interferências da legislação do imposto sobre a renda nos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, com repercussão na demonstração do verdadeiro acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, na aplicação dos princípios de contabilidade.

5 ALGUMAS INTERFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONTABILIDADE

5.1 Introdução

Até o advento da atual Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76), a contabilidade societária ou comercial era elaborada praticamente com total interferência das determinações da legislação tributária.

Caso o administrador requisitasse ao contador demonstrações contábeis com critérios de avaliação objetivos e aplicados segundo os princípios contábeis, uma segunda contabilidade surgia para satisfazer essa necessidade.

A lei em questão, além de outras significativas inovações no cenário societário, regulou, sob o aspecto contábil, as demonstrações financeiras de modo mais pormenorizado que a legislação anterior e foi a primeira lei comercial a estabelecer princípios de natureza contábil, tais como o regime de competência do exercício e o conceito de uniformidade, além de ter fixado os principais critérios de avaliação aplicáveis aos bens, segundo a sua finalidade e características.

O referido diploma legal, para proteger a contabilidade e a elaboração das demonstrações financeiras da interferência de outras leis, principalmente dos inúmeros atos normativos que disciplinam a incidência do imposto sobre a renda, determinou, no parágrafo 2º do artigo 177, a escrituração dos efeitos decorrentes de métodos ou critérios divergentes dos princípios contábeis, por determinação dessas leis, em registros auxiliares.

5.1.1 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR

Posteriormente à norma societária, foi editado o Decreto-Lei n. 1.598/77, ato responsável pela criação, entre outras inovações, da figura do lucro real, dos mecanismos para sua apuração e do registro fiscal para conciliar e controlar eventuais divergências entre as normas tributárias e os princípios de contabilidade, denominado Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

No LALUR, devem ser escriturados todos os ajustes ao lucro líquido imprescindíveis à aplicação da legislação do imposto sobre a renda, inclusive os

registros contábeis de natureza estritamente fiscal e necessários à observância de preceitos da lei tributária, porque assim prevê o parágrafo 2º do artigo 8º do citado decreto-lei, ainda em vigor, e matriz legal do artigo 270 do RIR/99, abaixo reproduzido:

Artigo 270 - 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 artigo 262 ou em livros auxiliares.

Por sua vez, estabelece o artigo 262:

Artigo 262 - No LALUR, a pessoa jurídica deverá:
I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;
[...].

No entanto, por questões de ordem prática e interpretações equivocadas da autoridade tributária quanto à utilização do LALUR, começaram a surgir logo de início algumas das principais interferências das normas fiscais na contabilidade, como reconhece Latorraca (1981, p. 79), ao afirmar que: “são inúmeros os pronunciamentos do Fisco insistindo em que normas com objetivos exclusivamente tributários sejam documentadas mediante lançamento contábil na escrituração mercantil.”

Os pronunciamentos a que Latorraca (1981, p. 77) se refere são a Instrução Normativa SRF n. 28/78 e o Parecer Normativo CST n. 11/79, o primeiro baixando normas de escrituração do LALUR, “em total desacordo com o objetivo e o próprio texto do Decreto-Lei 1.598/77”, e o segundo estabelecendo normas sobre legislação comercial.

Portanto, esse livro de registro fiscal, nascido por exigência da legislação societária e em uso até os dias de hoje, passou a ser de adoção obrigatória para as sociedades tributadas pelo regime do lucro real e deveria servir, única e exclusivamente, para demonstrar os registros contábeis impostos pelos preceitos da lei tributária e ajustes outros ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real.

Essa conclusão pode ser extraída do próprio texto da lei acima reproduzido, assim como era esse o objetivo do legislador, fato perceptível em sua manifestação expressa na Exposição de Motivos do Decreto-Lei n. 1.598/77, como se comprova da sua transcrição seguinte:

A lei de sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniência da legislação tributária.

O projeto assegura essa distinção mediante criação do livro auxiliar (art. 8º, item I) de apuração do lucro real. A determinação do lucro real continua a basear-se na escrituração comercial, regulada pela legislação em vigor e pelos dispositivos do artigo 7º, mas os ajustes do lucro líquido do exercício que forem necessários para determinar o lucro real, assim como os registros contábeis para efeito exclusivamente fiscal, não modificarão a escrituração comercial, pois serão feitos no livro de apuração do lucro real.

Não resta dúvida, diante da intenção do legislador, que a criação da figura do lucro real e do seu livro de apuração e registro tinha por objetivo impedir que a legislação tributária continuasse interferindo na apuração do lucro contábil, preservando, assim, a adequada aplicação dos princípios de contabilidade.

Nesse momento da história legal do imposto sobre a renda, a legislação tributária não só preservou, ainda que relativamente, a adoção dos princípios fundamentais de contabilidade, mas também as violações que existiam; porém, as discordâncias na apuração do resultado contábil não acarretavam significativas distorções na apuração desse imposto e não colocavam em risco a continuidade da entidade e sua integridade patrimonial.

Enfim, com o Decreto-Lei n. 1.598/77, o legislador procurou proteger a apuração do resultado contábil das interferências da legislação do imposto sobre a renda, conclusão essa que também se confirma na definição da base de cálculo desse imposto, atualmente reproduzida no artigo 247 do RIR/99, e assim expressa:

Artigo 247 - Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto. (DL n. 1.598/77, art. 6º).

A partir desse decreto-lei, que ainda é base substancial do RIR/99, a legislação do imposto sobre a renda sofreu inúmeras mudanças, tendo sido aperfeiçoada de certa forma no aspecto de controle e arrecadação tributária, permanecendo entretanto retrógrada quanto à aceitação do entendimento doutrinário em relação aos princípios do Direito Tributário, e prejudicial à evolução e disseminação da essência técnica necessária para a aplicação dos princípios da ciência contábil.

Esses, entre outros atos normativos expedidos pelo legislador e pela autoridade tributária, esclarecendo e disciplinando a aplicação das normas, que serão adiante abordados, permitem identificar algumas interferências positivas e negativas na contabilidade. Porém, os temas disciplinados por essa vasta legislação tributária nelas não se esgotam.

5.1.2 Algumas formas de interferências da legislação do imposto sobre a renda

A interferência das normas tributárias no âmbito da apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda ocorre, quase sempre, por iniciativa do legislador tributário, pois é uma exigência do princípio constitucional da legalidade quando da instituição e majoração de tributos.

Por outro lado, na escrituração comercial, a interferência da legislação tributária se dá quando a autoridade administrativa fiscal manifesta seu entendimento, por intermédio de portarias, instruções e pareceres normativos, que visam, única e exclusivamente, satisfazer aos interesses fiscais.

Não é difícil compreender o quanto fica comprometida a credibilidade das demonstrações contábeis e de todo o sistema, quando os investidores ou outros usuários dessas demonstrações em geral descobrem que as autoridades fiscais interferem, a qualquer momento, nos critérios, conceitos e princípios contábeis para atender a exigências meramente fiscais, como comprovado no corpo deste trabalho.

Essa interferência da legislação do imposto sobre a renda na contabilidade pode ser negativa, principalmente quando causa prejuízo à aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.

No entanto, ela pode ter um caráter inovador, ou mesmo esclarecedor, quando a legislação comercial ou as normas da Contabilidade não são suficientemente explícitas ou elucidativas em questões contábil-tributárias. Nesse caso, a interferência torna-se positiva, por estar contribuindo para a compreensão técnica do tema.

No mesmo sentido, de atuação positiva da legislação fiscal para a contabilidade, já havia destacado Silva o seguinte aspecto:

O aspecto favorável é que o imposto de renda sempre serviu de elo de ligação da legislação comercial, principalmente das Sociedades por Ações, e as demais empresas não atingidas pelas mesmas, e assim, estendia a todas as empresas as técnicas e práticas contábeis. (SILVA, 1980, p. 74).

A legislação do imposto sobre a renda de caráter negativo para a contabilidade é aquela que impõe, obrigatoriamente, critérios de reconhecimento e avaliação dos elementos patrimoniais. Como exemplos, podem ser citadas as Instruções Normativas SRF ns. 84/79 e 23/83, que tratam, respectivamente, da apuração dos resultados operacionais nas atividades de incorporação imobiliária ou construção e venda de imóveis e da obrigatoriedade do reconhecimento do arbitramento dos estoques, de produtos em processo e acabados, na escrituração comercial, previsto no parágrafo 2º do artigo 296 do RIR/99.

A interferência também pode produzir reflexos negativos, mesmo não sendo obrigatória, quando prejudica, significativamente, a análise das informações econômico-financeiras extraídas das demonstrações contábeis, contaminadas por dispositivos que facultam a adoção de determinado critério de avaliação que proporciona uma economia tributária ou mesmo a postergação no pagamento do tributo.

Nesse caso específico, um exemplo típico é o reconhecimento dos resultados decorrentes de contratos de curto prazo, apenas por ocasião da emissão das notas fiscais ou da entrega efetiva das unidades produzidas, contrariando os princípios contábeis da oportunidade e da competência dos exercícios.

As interferências negativas e tipicamente facultativas encontram-se, normalmente, em normas tributárias instituidoras de benefícios fiscais, como, por exemplo, a redução do capital social com devolução de bens pelo valor contábil, a utilização dos juros sobre o capital próprio apenas como instrumento de planejamento tributário e a adoção do regime de caixa na escrituração comercial, pelas empresas optantes do regime do lucro presumido.

Visto que a interferência negativa da legislação tributária na contabilidade pode ser compulsória ou facultativa, é interessante também classificar a interferência positiva em obrigatória ou optativa, mas que de qualquer forma contribui para a melhoria das práticas contábeis.

Essa característica de obrigação ou opção da interferência é identificada na redação da própria norma, pois, ao exigir o cumprimento de uma

determinação, o legislador usa normalmente o verbo dever e, ao permitir ou facultar sua adoção, utiliza-se do verbo poder.

No Decreto-Lei n. 1.598/77, encontram-se alguns exemplos de interferência positiva compulsória, tais como a obrigatoriedade da adoção do regime de competência, o desdobramento do custo de aquisição dos investimentos relevantes, e o tratamento contábil da realização da reserva de reavaliação reflexa.

A interferência positiva de caráter facultativo não é comum e, dos poucos exemplos encontrados, pode-se citar a depreciação acelerada por turno de trabalho e o tratamento contábil, assim como os critérios de amortização, de ágio ou deságio de investimentos relevantes nas operações de reorganização societária – fusão, incorporação e cisão.

Normas e procedimentos contábeis ditados através da legislação tributária apresentam algumas vantagens e desvantagens, que foram assim relacionadas por Silva:

I - Vantagens

- a) Provoca avanços, às vezes de forma até bruscas como foram, por exemplo, [...] determinadas práticas ditadas pela antiga e nova Lei das Sociedades por Ações, a Circular 179 e a correção monetária do imposto de renda;
- b) Subsídica os profissionais, preenchendo lacunas e provocando uma reciclagem na sua formação;
- c) Estabelece uma uniformidade de procedimentos por parte das empresas e profissionais;
- d) Amplia o mercado de trabalho dos profissionais e gera especialização.

II - Desvantagens

- a) Cria distorções ao obrigar os profissionais e as empresas a aceitá-las como válidas e verdadeiras;
- b) Inibe a pesquisa e a criatividade que deveria ser o grande suporte do desenvolvimento contábil;
- c) Leva através da uniformidade a um nivelamento das práticas contábeis para todas as finalidades e, na maioria das vezes, sem considerar as características e tamanho das empresas;
- d) Provoca, após os avanços, estagnação por períodos de tempos, dada a rigidez da lei. Isto que retira a flexibilidade necessária à contabilidade ocorreu, por exemplo, no interregno entre a antiga Lei das Sociedade por Ações e a Circular 179 e mesmo a nova lei, e o que foi pior, permitindo que o imposto de renda interferisse;
- e) Dá maior importância à prática do que aos fundamentos da Teoria da Contabilidade. (SILVA, 1980, p. 78).

Portanto, há algumas maneiras de se classificarem essas interferências e não há que se falar em classificações falsas ou verdadeiras; as classificações são úteis ou inúteis, porque representam um processo mental do homem. “O critério para optar-se por uma das classificações é, exclusivamente, de conveniência científica, didática ou prática”, ressalta Mosquera (1996, p. 89).

Mas, cada espécie de classificação adota uma perspectiva diferente, um referencial particular. Ao final deste trabalho, o quadro seguinte, que será completado com base na análise técnica das interferências comentadas, agrupará algumas das interferências identificadas.

CAPÍTULO 5 – ALGUMAS INTERFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONTABILIDADE				
DESCRIÇÃO DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS	POSITIVA		NEGATIVA	
	COMPULSÓRIA	FACULTATIVA	COMPULSÓRIA	FACULTATIVA
5.2 – NO ATIVO CIRCULANTE E REALIZÁVEL A LONGO PRAZO				
5.3 – NO ATIVO PERMANENTE				
5.3.1 – EM INVESTIMENTOS				
5.3.2 – NO IMOBILIZADO				
5.4 – NO PASSIVO CIRCULANTE				
5.5 – NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO				

Quadro 4 – Classificação das interferências da legislação do IR na contabilidade

Adiante, serão abordadas com maiores detalhes técnicos, com referências legal e infralegal, algumas dessas interferências positivas ou negativas e compulsórias ou facultativas, encontradas na legislação tributária pesquisada.

5.2 Interferência no ativo circulante e realizável a longo prazo

O critério de avaliação dos elementos que integram o ativo circulante e o realizável a longo prazo está potencialmente sujeito à interferência da legislação do imposto sobre a renda, tendo em vista sua relação direta com a apuração do lucro líquido, resultado primordial e de suma importância na apuração do lucro real.

Esses elementos, representados por direitos e títulos de crédito, valores mobiliários não classificados como investimentos, mercadorias e produtos do comércio, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, devem ser avaliados, basicamente, pelo custo de aquisição,

ajustado pelo valor de mercado, se este for menor, conforme determinam os incisos I e II do artigo 183 da Lei das Sociedades por Ações:

Artigo 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos.

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

Ao demonstrar os princípios contábeis implícitos no texto da lei societária, Perez Junior (2002, p. 48) destaca que, no artigo retro transcrito, são encontradas “algumas referências aos princípios contábeis, tais como o princípio do custo como base de valor combinado com a convenção do conservadorismo”, e o regime de competência, quando do reconhecimento da correção monetária, variação cambial e juros incorridos.

Seguramente, a determinação legal desse critério de avaliação tem seu fundamento nos princípios de contabilidade, como se pode verificar apenas pela análise dos próprios enunciados, constantes da Resolução n. 750/93 e transcritos no Capítulo 2 deste trabalho.

Assim, a obrigatoriedade pela utilização do custo de aquisição está prevista na parte principal do enunciado do princípio do registro pelo valor original, que determina a avaliação com base nos valores de entrada, resultantes do consenso com os agentes externos, ou da imposição destes.

Como esse princípio é complementado pelo da atualização monetária, já que são compatíveis entre si, a lei não poderia deixar de admitir o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros.

Essas modificações no custo de aquisição, decorrentes da variação do poder aquisitivo da moeda e do acréscimo de juro, repercutem na geração de receitas e despesas, que devem ser incluídas no resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento, nesse caso, em respeito ao princípio da competência.

E, finalmente, o princípio da prudência é encontrado no critério de avaliação quando o dispositivo da lei societária admite a constituição de provisões para ajustar o custo de aquisição ao valor de mercado, caso este seja inferior, ou ao valor provável de realização de títulos e valores mobiliários. Esse princípio ganha relevância nas estimativas que envolvam incertezas de grau variável.

Diante disso, ocorrendo a interferência da legislação do imposto sobre a renda na determinação do critério de avaliação de qualquer elemento do ativo circulante e realizável a longo prazo, certamente um ou mais princípios de contabilidade não estarão sendo aplicados corretamente.

A seguir, serão apresentadas certas disposições da legislação do imposto sobre a renda que interferem na determinação do critério de avaliação de alguns elementos do ativo circulante e realizável a longo prazo e, conseqüentemente, na apuração do lucro líquido.

5.2.1 Nas disponibilidades

Em disponibilidades, subgrupo assim designado pela Lei n. 6.404/76, apresentam-se o dinheiro em caixa e os saldos bancários, como também recursos com livre movimentação para utilização imediata nas operações da empresa, como, por exemplo, cheques de terceiros em mãos e aplicações em títulos de liquidez imediata.

Por isso, as contas registradas em disponibilidades são as primeiras do ativo na apresentação do balanço patrimonial, pois a Lei das Sociedades por Ações estabelece, em seu artigo 178, a disposição das contas, em ordem decrescente, por grau de liquidez.

5.2.1.1 Em bancos conta movimento

O princípio da oportunidade determina a tempestividade e a integridade no registro das mutações patrimoniais, por isso os cheques devem ser contabilizados quando da sua emissão, desde que corresponda a data próxima da entrega aos beneficiários, ou seja, os cheques emitidos até a data do balanço estarão deduzidos dos saldos bancários, independentemente de terem sido compensados ou não.

Todavia, caso os cheques emitidos de valores substanciais não sejam entregues aos favorecidos até a data do balanço patrimonial, sugerem Iudicibus et al. (2000, p. 80) adicionar os respectivos valores aos saldos bancários e às contas correspondentes do passivo circulante.

A legislação tributária interfere nessa tempestividade do registro dos cheques se as empresas optantes pelo regime do lucro presumido e as enquadradas no sistema simplificado de pagamento de tributos e contribuições (SIMPLES) mantiverem para registro das suas mutações patrimoniais apenas a escrituração do Livro Caixa, situação essa permitida, respectivamente para os regimes tributários mencionados, pelas Leis ns. 8.981/95 (parágrafo único do art. 45) e 9.317/96 (§ 1º do art. 7º).

A dispensa de apresentação da escrituração contábil nos termos da legislação comercial, mantendo somente Livro Caixa, mesmo que toda movimentação financeira, inclusive bancária, tenha sido escriturada, só tem efeito fiscal e não vale para fins de concordata ou falência, comenta Higuchi (2003, p. 50).

Não se pode esquecer de citar a desobediência às disposições do Conselho Federal de Contabilidade contidas na Resolução n. 563/83 (alterada pela Res. n. 848/99) e nas normas do novo Código Civil (Lei n. 10.406/2002), em especial os artigos 1.179 e 1.180, que apresentam as seguintes exigências.

Artigo 1.179 - O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º - Salvo o disposto no artigo 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

Artigo 1.180 - Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

A permissão concedida pela Instrução Normativa n. 104/98, de se incluir na apuração do lucro presumido, assim como nas bases de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre o lucro e faturamento (CSL, COFINS e PIS), a receita da venda de bens e serviços ou da prestação de serviços somente quando do seu efetivo recebimento, intensificou a opção das empresas, impulsionadas pelas vantagens tributárias, em adotar o regime de caixa.

Nesse caso, a conciliação da conta bancos com o extrato bancário, procedimento de controle muito importante para a contabilidade, torna-se

desnecessária quando as operações são contabilizadas pelo regime de caixa, visto que a movimentação da conta contábil praticamente será idêntica à do extrato bancário.

Além disso, o referido ato normativo, no afã de estabelecer controles à empresa que possua escrituração contábil, interfere em procedimento contábil, ao dispor, no parágrafo 1º do artigo 1º, que a pessoa jurídica “deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, deverá ser indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento”.

Sendo assim, empresas enquadradas nesses regimes são influenciadas a escriturar suas mutações patrimoniais pelos recebimentos e pagamentos, para evitar custos adicionais com a sofisticação dos controles e por força de permissão legal. E, quando isso ocorre, não só o princípio contábil da oportunidade sofre a interferência dessa legislação, mas também o princípio da competência dos exercícios.

Apesar dessas interferências, a legislação tributária, num passado distante, contribuiu, inovando na determinação de critério de avaliação de elementos patrimoniais, ao editar a Portaria MF n. 544/74, primeiro ato a estabelecer critério de avaliação dos saldos de contas bancárias mantidas em outros países, bem como a determinar a atualização de valores integrantes do ativo e do passivo suscetíveis de correção monetária ou variação cambial, conforme recorda Latorraca (2000, p. 481).

Esse critério foi mantido pela legislação que a revogou, a atual Lei das Sociedades por Ações e o Decreto-Lei n. 1.598/77.

5.2.1.2 Nas aplicações financeiras – Fundo de renda fixa

Existem ainda algumas espécies de aplicações financeiras que o imposto sobre a renda incidente na fonte é retido somente quando do resgate parcial ou total do capital aplicado, porque o rendimento desses tipos de aplicações tende a sofrer oscilações no transcorrer do período de investimento, tais como aplicações temporárias em ouro, ações ou fundos que tenham na sua carteira ativos de rendimento variável.

Porém, pelo artigo 739 do RIR/99, desde janeiro de 1999, as aplicações em fundos de renda fixa têm a incidência do imposto sobre a renda na fonte

(IRRF) quando da valorização das quotas, ao final de cada mês, independentemente de ocorrer ou não o resgate parcial ou total das quotas.

Nesse tipo de investimento, quando a contabilidade adota o princípio da competência, a influência da legislação do imposto sobre a renda é benéfica, ao permitir a compensação do IRRF antes do resgate das quotas.

Ou seja, o rendimento é computado na base de cálculo (lucro real) do imposto sobre a renda devido ao final de cada período-base de apuração, seja trimestral ou anual, e o imposto sobre a renda retido na fonte, incidente em decorrência da valorização das quotas, já pode ser compensado com o tributo devido sobre o lucro real.

Antes dessa mudança, o rendimento também era reconhecido na Contabilidade como *pro rata temporis*, mas o imposto sobre a renda incidia apenas quando do resgate e, como o rendimento proporcional àquele período encontrava-se no resultado do período suscetível à tributação, a empresa arcava com um ônus do imposto sobre esse resultado, antecipadamente, sem poder compensar o imposto na fonte, porque ele ainda não havia sido retido.

A diferença no resultado contábil e a vantagem tributária proporcionada à pessoa jurídica investidora, por essa interferência da legislação do imposto sobre a renda, pode ser constatada pela seguinte demonstração simulada com dados hipotéticos de uma aplicação em fundo de renda fixa e os resultados apresentados foram demonstrados no quadro resumo a seguir:

APLICAÇÃO FINANCEIRA COM INCIDÊNCIA DO IRRF NA VALORIZAÇÃO MENSAL DAS COTAS				
--	--	--	--	--

Data	Descrição	Valor - R\$	Valor da Cota	Quantidade de Cotas
01/out	Aplicação	100.000.000,00	10,00	10.000.000,00
31/out	Rendimento	<u>2.000.000,00</u>		
31/out	Sub-total	102.000.000,00	10,20	10.000.000,00
31/out	IRRF - 20%	<u>(400.000,00)</u>	10,20	(39.215,69)
31/out	SALDO	<u>101.600.000,00</u>	10,20	9.960.784,31
30/nov	Rendimento	2.032.000,00		
30/nov	Sub-total	103.632.000,00	10,40	9.960.784,31
30/nov	IRRF - 20%	<u>(406.400,00)</u>	10,40	(39.061,90)
30/nov	SALDO	<u>103.225.600,00</u>	10,40	9.921.722,41
31/dez	Rendimento	2.064.512,00		
31/dez	Sub-total	105.290.112,00	10,61	9.921.722,41
31/dez	IRRF - 20%	<u>(412.902,40)</u>	10,61	(38.908,72)
31/dez	SALDO	<u>104.877.209,60</u>	10,61	9.882.813,70

RESUMO COMPARATIVO DO REFLEXO NO RESULTADO E NO CÁLCULO DO IRPJ				
MÊS	CRITÉRIO ANTERIOR		CRITÉRIO ATUAL	
	Rendimento	IRPJ - 25%	Rendimento	IRPJ - 25%
OUT	2.000.000,00	500.000,00	2.000.000,00	500.000,00
NOV	2.040.000,00	510.000,00	2.032.000,00	508.000,00
DEZ	2.080.800,00	520.200,00	2.064.512,00	516.128,00
	<u>6.120.800,00</u>	<u>1.530.200,00</u>	<u>6.096.512,00</u>	<u>1.524.128,00</u>
	a	b	c	d
	Redução no resultado (a - c)			24.288,00
	Redução do IRPJ (b - d)			6.072,00

Quadro 5 – Resumo comparativo do reflexo no resultado e no cálculo do IRPJ das aplicações financeiras em fundo de investimentos de renda fixa

5.2.2 Nas contas a receber e outros créditos

Em geral, um dos mais importantes elementos do ativo das empresas são as contas a receber, decorrentes de vendas a prazo de mercadorias e serviços. Elas estão diretamente relacionadas com as receitas e devem ser reconhecidas por ocasião da transferência do direito de propriedade das mercadorias, ou proporcional à produção de bens, ou execução da obra, nos contratos de curto e longo prazo, em conformidade com o princípio da competência.

Seguindo as diretrizes desse princípio, os serviços executados até a data do balanço e os materiais já entregues, aguardando montagem ou aplicação a determinada obra ou produto em andamento, mas cujo faturamento ainda não foi efetuado, devem ser registrados, sugerem Iudícibus et al. (2000, p. 89), em conta específica de “serviços executados a faturar”.

No fornecimento de bens ou serviços, isoladamente ou em conjunto, com base em preço predeterminado, ou na construção por empreitada, os contratos poderão ser de curto ou longo prazo.

Nos contratos de longo prazo (prazo superior a doze meses), a legislação tributária – artigos 407 a 409 do RIR/99 –, quanto à apuração do resultado, seguiu as mesmas diretrizes dos princípios de contabilidade. Ou seja, o critério de reconhecimento do resultado é proporcional ao progresso físico da produção dos

bens ou da construção ou execução dos serviços, excetuando-se os contratos cujo objeto sejam imóveis, tema a ser abordado no item 5.8.

No entanto, essa legislação determina critério diferenciado no reconhecimento do resultado, quando no contrato de construção ou fornecimento estiver estipulado preço unitário para bens ou serviços e eles forem produzidos em prazo inferior a doze meses, mesmo que o contrato seja de longo prazo.

5.2.2.1 No fornecimento de bens e serviços em curto prazo

Particularmente no ramo de construção civil, produção de equipamentos sob encomenda, serviços profissionais de curta ou longa duração, entre outros, os valores a receber devem ser registrados e acarretarão reconhecimento da receita correspondente, mesmo que ainda não faturados, pelos critérios acima expostos.

No pronunciamento do IBRACON, aprovado pela Deliberação CVM n. 29/86, é considerado razoável o reconhecimento proporcional da receita nesses casos, quando podem ser observadas as seguintes condições: o preço global do produto é determinado objetivamente em contrato; é mínima ou passível de boa estimativa a incerteza com relação ao recebimento em dinheiro da transação; e os custos a serem incorridos para completar a produção são estimáveis.

Apesar de serem conhecidas e incontestáveis as condições acima, em contratos de curto e longo prazo, pode se tornar uma prática contábil, devido à interferência compulsória da legislação tributária, o reconhecimento da receita apenas por ocasião da emissão das notas fiscais ou da entrega efetiva das unidades produzidas.

Essa interferência tem sua origem no artigo 10 do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atualmente reproduzido nos arts. 407 e 408 do RIR/99), que estabeleceu normas específicas para apuração do resultado de contratos com prazo de execução superior a um ano e, também, para as construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidade de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a doze meses.

Quando o contrato não estipular prazo de execução, ou esse prazo for inferior a doze meses, o resultado poderá ser apurado ao final da obra ou na conclusão de cada unidade, conforme esclarece o item 2 da Instrução Normativa SRF n. 21/79:

Item 2 - Qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a doze meses, a preço unitário de quantidade, o resultado deverá ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada. É irrelevante que a execução da unidade, iniciada num período-base, conclua-se no período-base seguinte.

Sendo assim, são tratados como contratos de produção de curto prazo os contratos com prazo de vigência superior a doze meses, mas pelo qual a produção de cada unidade de bem ou serviço deva ser executada em prazo igual ou inferior a doze meses.

Por essa interferência ao princípio da competência, destaca Latorraca (2000, p. 325) a possibilidade de adiar o pagamento do imposto, caso o resultado na contabilidade seja apurado ao final da obra.

Em caso contrário, sob o ponto de vista de Higuchi (2003, p. 234), não há impedimento legal para a empresa apurar o resultado como se fosse contrato de produção a longo prazo, nos contratos de produção a curto prazo que abrangem dois períodos-base, porque, nessa situação, uma parte do imposto será antecipada, mas, se o resultado for negativo e influir nos resultados de outros contratos, constituir-se-á a apuração segundo o regime de competência, numa infração legal.

As normas sobre apuração do lucro real em contratos a longo prazo foram introduzidas pelo artigo 10 do Decreto-Lei n. 1.598/77, com as alterações feitas pelo Decreto-Lei n. 1.648/78, e foram estudadas nos Pareceres Normativos CST ns. 72/78, 73/78 e 11/79, na Portaria MF n. 647/78, e nas Instruções Normativas SRF ns. 21/79 e 46/89.

5.2.2.2 Na baixa de créditos prescritos

Uma outra interferência indutiva da legislação do imposto sobre a renda ocorre na avaliação dos créditos a receber, pois eles devem ser apresentados no balanço pelo seu valor líquido de realização, ou seja, pelo valor equivalente estimado em dinheiro a receber.

Por isso, a lei societária estabelece, no inciso I do artigo 183, descrito no item 5.2 acima, que devem ser excluídos os direitos e títulos de crédito já prescritos para ajustar as contas a receber ao valor provável de realização.

Ocorre que a lei não define o que abrange crédito já prescrito, podendo ser entendido como aquele valor incobrável por esgotamento dos recursos legais de cobrança à disposição do credor, ou quando as circunstâncias de fato permitam concluir que os recursos legais não produzirão quaisquer resultados práticos.

Como esses recursos legais de cobrança arrastam-se por vários anos, as regras fiscais para dedução das perdas no recebimento de créditos acabam sendo adotadas contabilmente, não só por serem de aceitação fiscal para baixar créditos de difícil realização, mas também por se constituírem em regras objetivamente definidas.

As regras para deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL essas perdas foram disciplinadas pelos artigos 9º a 12 da Lei n. 9.430/96 (e que constam nos arts. 340 a 343 do RIR/99), que impõem condições, em função da situação do devedor, da existência de garantias ou não, do valor da operação e da natureza do crédito, oriundo ou não das atividades operacionais.

Além dessa interferência positiva facultativa, com a criação da figura da perda presumida, a legislação do imposto sobre a renda interfere também no procedimento contábil, estabelecendo que os créditos, para serem deduzidos como perda na determinação do lucro real, deverão ser escriturados a débito de conta de resultado e a crédito de contas a receber, em se tratando de crédito sem garantia e de valor até R\$ 5.000,00, e de conta redutora do crédito registrado no ativo, nos demais casos.

5.2.2.3 Na contabilização da provisão para créditos de liquidação duvidosa

Os créditos a receber devem também ser ajustados ao valor provável de realização, mediante a contabilização de uma provisão para créditos de liquidação duvidosa, consoante os princípios da continuidade e da prudência, incorporados à legislação tributária pelo Decreto-Lei n. 1.598/77.

A apuração do valor dessa provisão deve levar em consideração todos os fatores conhecidos na estimativa do risco e na expectativa de perdas, esclarecem Iudícibus et al. (2000, p. 91), fazendo considerações para a determinação dos critérios de constituição da provisão, tais como análise de dados extraídos da

carteira de clientes, do ramo de negócio, da situação do crédito em geral e da própria conjuntura econômica do momento, entre outros.

Caso a provisão assim constituída fosse inferior ao limite máximo admitido pela legislação fiscal, não era permitido ajustar a diferença no LALUR, conforme esclarecimentos feitos no Parecer Normativo CST n. 96/78. Nesse caso, era preferido o limite determinado pela legislação na constituição e contabilização da provisão, por questão de economia tributária.

Durante longos anos, a legislação do imposto sobre a renda fixou limites percentuais para a dedução da provisão para créditos de liquidação duvidosa, influenciando na expectativa de perdas com créditos incobráveis.

Até o ano-calendário de 1992, o percentual estabelecido pelo parágrafo 2º do artigo 61 da Lei n. 4.506/64 (§ 3º do art. 221 do RIR/80) era de 3%. Nos anos de 1993 e 1994, esse percentual foi reduzido, pela Lei n. 8.541/92 (art. 277 RIR/94), para 1,5%. E, finalmente, a Lei n. 8.981/95, com alterações da Lei n. 9.065/95, modificou os critérios de cálculo da provisão para os anos-calendário de 1995 e 1996, antes da sua total extinção.

Um dos critérios dessa última alteração no limite da provisão foi uma inovação em relação à legislação anterior, ao determinar o limite fiscalmente admitido, correspondente à relação percentual entre a soma das perdas efetivamente ocorridas nos últimos três anos-calendários e a soma dos créditos da mesma espécie, existentes no início dos anos-calendários correspondentes.

Com esse novo critério, tendo por base os prejuízos de anos anteriores, a legislação tributária aproximava-se e criava uma certa harmonia com os princípios contábeis. Porém, a partir do ano-calendário de 1997, através da Lei n. 9.430/96, foi decretada a extinção dessas regras para a constituição da provisão, e ela deixou de existir, sob o ponto de vista tributário.

Assim, o sistema que admitia a constituição de provisão dedutível com base em perdas passadas foi substituído pelas novas regras, dispostas na Lei 9.430/96, citada no item 5.2.2.2, pelas quais as perdas no recebimento dos créditos devem ser reconhecidas contabilmente, de acordo com certos limites e condições.

Portanto, na prática, a provisão constituída por esses percentuais era insuficiente em alguns casos, e, em outros, excessiva, dependendo do ramo de atividade da empresa. Todavia, como não eram fixados percentuais aplicáveis a

cada atividade, segundo a sua natureza, prevalecia o critério imposto e considerado adequado por presunção legal. Por esse motivo, a grande maioria das empresas adotava o critério fiscalmente aceito, satisfazendo-se com essa interferência indutiva da legislação, por ser vantajoso, prático e com baixo risco de questionamento fiscal.

Cabe ainda destacar a interferência da legislação tributária na composição da base de cálculo dessa provisão, citando como exemplos: o Ato Declaratório (Normativo) CST n. 34/76, que vedava a inclusão de qualquer outro crédito que não fosse oriundo da atividade operacional da empresa; o artigo 43 da Lei n. 8.981/95, que excluía do montante dos créditos, base de cálculo da provisão, os créditos contraídos com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, coligadas e controladas.

No entanto, o desaparecimento fiscal da figura da provisão não põe fim à discussão sobre a inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade de provisão para créditos de liquidação duvidosa, de acordo com Latorraca (2000, p. 494), que esclarece: “Quando esta é determinada por normas especiais, como as oriundas do Banco Central do Brasil. De fato, num Estado de Direito, ofende ao *substantive due process of law* uma face do poder estatal estabelecer regras cuja validade seja negada por outra face.”

Guerreiro (1995, p. 135), discordante também da constitucionalidade de norma tributária que impõe impedimentos, limites ou condições para a dedutibilidade de despesas, indiscutivelmente operacionais, argumenta que tal norma “estará ultrapassando os limites constitucionais por alhear-se do conceito de renda” e “fere os mais mezinhos princípios constitucionais que regem a tributação no Brasil”.

5.2.3 Na avaliação dos estoques de mercadorias e produtos

No estoque de mercadorias destinadas à comercialização e de materiais a serem utilizados no processo de produção de bens para venda, o critério de avaliação é importantíssimo e tem reflexos significativos na apuração dos resultados contábeis e, conseqüentemente, na determinação do lucro real, pois qualquer variação no valor imputado aos bens mantidos em estoque ou na

mensuração dos recursos empregados no processo produtivo terá efeito imediato no custo das mercadorias e produtos vendidos.

Excetuados os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos, que poderão ser avaliados aos preços correntes, a regra é avaliação pelo custo de aquisição ou produção. Entretanto, o custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado mediante provisão, ao valor de mercado, se este for menor.

Quanto ao critério de avaliação dos estoques, custo de aquisição e produção, os dispositivos da legislação tributária, artigos 293 e 294 do RIR/99, dispõem de forma coerente com a Lei das Sociedades por Ações. Porém, a legislação do imposto sobre a renda (art. 295 do RIR/99) apenas admite a valorização dos bens existentes no encerramento do período de apuração pelo custo médio, ou com base no custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS – primeiro a entrar primeiro a sair; em inglês, FIFO – *first in first out*).

Na prática, o custo médio e o PEPS são os critérios de custeio dos estoques mais adotados, mas existem mais dois métodos: o UEPS (último a entrar primeiro a sair; em inglês, LIFO – *last in first out*), que não é permitido pela legislação do imposto sobre a renda; e a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro, que é sugerida pela própria legislação tributária (art. 295 do RIR/99).

Essa interferência da legislação tributária no critério de custeio, utilizado para avaliar o custo da mercadoria revendida e determinar o custo das matérias-primas requisitadas do almoxarifado para emprego na produção, não é tão significativa como a avaliação arbitrária dos estoques, em razão da inexistência de um sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade.

Apesar do Decreto-Lei n. 1.598/77, matriz legal do referido artigo do RIR/99, não ter definido os termos integração e coordenação, segundo Latorraca (2000, p. 499), significa tornar o sistema de custo parte integrante da contabilidade, de tal forma que os “valores extraídos da contabilidade de custos possam ser identificados, tanto na escrita mercantil como nos registros auxiliares em que se acumulam, se calculam e se distribuem valores que vão compor o custo de produção.”

Todavia, o Parecer Normativo CST n. 6/79 manifestou-se a respeito, definindo as exigências a serem cumpridas para que um sistema de custo seja considerado integrado e coordenado com a contabilidade, e esses esclarecimentos foram incorporados no parágrafo 2º do artigo 294 do atual RIR/99.

Na falta de integração e coordenação dos sistemas, a avaliação dos estoques será arbitrada com base nos seguintes percentuais: 70% do maior preço de venda no período de apuração para os estoques de produtos acabados e, para o estoque de produtos em processo, 80% do valor dos produtos acabados, definido pelo arbitramento, ou uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base.

A avaliação assim realizada deverá ser reconhecida na escrituração comercial, conforme o parágrafo 2º do artigo 296 do RIR/99.

Portanto, a contabilidade, descumprindo essa exigência de integração e coordenação com o sistema de custo de produção, deverá apresentar os saldos dos estoques pelos valores fiscalmente arbitrados, sofrendo, com isso, uma interferência impositiva da legislação do imposto sobre a renda no critério de avaliação determinado pela lei comercial.

Contudo, poderá ocorrer uma interferência indutiva quando o arbitramento dos estoques permitir uma economia no recolhimento do imposto sobre a renda e da CSLL, pois esta regra fiscal pode se tornar uma opção da empresa, caso a margem de lucro obtida com a atividade ou ramo de negócio seja superior àquela prevista pela legislação tributária. Mesmo assim, a interferência da legislação do imposto sobre a renda na contabilidade se manterá contrária ao princípio do custo como base de valor.

5.2.3.1 Na provisão para ajuste a valor de mercado

O parágrafo 6º do artigo 14 do Decreto-Lei n. 1.598/77 (art. 240 do RIR/94) admitia a dedução, como custo ou despesa operacional, das importâncias necessárias à formação de provisões para ajustar o valor de ativos a preços de mercado.

Entre os casos mais freqüentes de provisões dessa espécie, encontrava-se a necessária para ajustar o custo de aquisição ou produção dos bens em estoque, existentes na data do balanço, ao valor de mercado, se este for menor.

Cabe aqui, lembrar Iudícibus:

[...] valor de mercado para os estoques de matérias-primas e de bens em almoxarifado é o preço de reposição, ao passo que, para os bens destinados à venda, é o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda e a margem de lucro. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 294).

Porém, a Lei n. 9.249/95, em seu artigo 13, inciso I, vedou, a partir do ano-calendário de 1996, para fins de determinação do lucro real, a dedução de quase todas as provisões, inclusive esta.

Por conseguinte, tornaram-se indedutíveis esta provisão para ajuste dos bens em estoque ao valor de mercado e a prevista no artigo 278 do RIR/94 (cuja base legal é o art. 60 da Lei n. 4.506/64), que abrangia o ajuste do custo ao valor de mercado de todos ativos, não apenas do estoque.

Todavia, isso não significa que essas provisões não devam ser constituídas e reconhecidas contabilmente, quando se apresentar tal circunstância, e por isso a legislação tributária poderá estar interferindo negativamente, e de forma indutiva, na aplicação dos princípios contábeis, porque:

A adoção do valor de mercado, nos termos da lei, visa manter a margem de lucro viável à continuidade normal das atividades sociais. [...] a lei prefere que se ajuste o ativo da companhia à sua real situação, consagrando assim princípios que decorrem de dois conceitos fundamentais, e que são: "presunção de continuidade do empreendimento" e "conservadorismo". (LATORRACA, 2000, p. 497).

5.2.4 Aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte

Neste subgrupo, são registrados pagamentos antecipados de despesas que efetivamente, e de forma objetiva, pertencem a exercícios futuros, pois as despesas ainda não são incorridas, tais como: prêmios de seguros a apropriar, encargos financeiros a apropriar, comissões e prêmios pagos antecipadamente, imposto de renda diferido etc.

Apenas no que concerne a encargos financeiros, há norma expressa no RIR/99, com matriz legal originária do artigo 17 do Decreto-Lei n. 1.598/77, que é o inciso I do artigo 374, e que se encontra assim redigido:

Artigo 374 - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:
I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

Essas despesas pagas antecipadamente representam serviços a serem recebidos pela empresa no processo de obtenção de sua receita, porém podem ser avaliadas pelo valor de aquisição – um custo corrente ou passado, explica Hendriksen e Breda (1999, p. 352), pois não há maneira viável de determinar o valor desses serviços, em termos de receita adicional a ser gerada por eles.

Neste subgrupo, a interferência da legislação do imposto sobre a renda está, justamente, nesse último exemplo. A origem e razão de se contabilizar a despesa do imposto sobre a renda paga antecipadamente no ativo circulante, ou no realizável a longo prazo, encontra-se nas parcelas temporariamente ajustadas ao lucro líquido na apuração do lucro real e está diretamente relacionada à aplicação dos princípios de contabilidade.

Da mesma forma, e em obediência ao princípio da competência, é necessário constituir provisão para imposto sobre a renda diferido, no passivo circulante, nos casos de postergação no pagamento desse encargo.

Se todos os ajustes para apuração do lucro tributável fossem definitivos, não existiria a despesa antecipada de imposto sobre a renda e nem a provisão passiva do imposto sobre a renda diferido.

Há outros argumentos que sugerem o diferimento do imposto sobre a renda, na verdade objetivos que as informações contábeis querem atingir, mencionados por Holderer (1987, p. 6): comparabilidade de resultados, demonstração de fluxos de caixa futuros e “as decisões gerenciais que trazem vantagens fiscais [...] adequadamente tomadas com base em informações contábeis que não apresentam lucros maiores ou menores em função de decisões que postergam ou antecipam o imposto de renda a pagar”.

5.2.5 Empréstimo a receber de pessoas ligadas a mutuante

A Lei n. 6.404/76 estabelece, no item II do artigo 179 que, no ativo realizável a longo prazo, serão classificados os direitos de créditos com recebimento previsto para após o término do exercício seguinte e os derivados de

vendas, adiantamentos ou empréstimos a diretores, acionistas e a sociedades controladoras, controladas, coligadas ou interligadas.

Essa classificação destacada em função da condição do devedor sempre ganhou atenção especial da legislação tributária que, em certas circunstâncias, na realização de negócios, presume a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, por determinação dos artigos 60 a 62 do Decreto-Lei n. 1.598/77, matriz legal dos artigos 464 a 469 do RIR/99.

As normas de distribuição disfarçada de lucros, introduzidas pelo referido decreto-lei, foram modificadas pelo Decreto-Lei n. 2.065/83 e a alteração de maior impacto foi exigir da mutuante o reconhecimento, na determinação do lucro real, da receita de correção monetária, calculada com base no mesmo índice utilizado para corrigir as demonstrações contábeis, quando os negócios de mútuo forem contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas.

A interferência na contabilidade proporcionada por essa norma impositiva foi imediata, pois se a mutuante ficava obrigada a tributar a receita de correção monetária fictícia ou presumida, então porque não registrá-la contabilmente, permitindo, dessa forma, a dedução da despesa de correção monetária pela mutuária, já que ela também passaria a reconhecer na sua contabilidade aquela imposição?

Na época, através dos Pareceres Normativos CST ns. 23/83, 17/84, 10/85 e 30/87, foi esclarecida essa questão e, também, introduzidas outras determinações relativas à formalização e destinação dos empréstimos às empresas ligadas.

Todavia, num desses esclarecimentos (PN CST n. 17/84, posteriormente alterado pela IN SRF n. 127/88), a autoridade tributária interferiu novamente na contabilidade, porém de forma indutiva, quando deixou de exigir a receita fictícia, caso o adiantamento de recursos financeiros à sociedade interligada fosse destinado a futuro aumento de capital, através de um contrato e com cláusula de irrevogabilidade.

Tendo em vista a economia fiscal proporcionada, em razão da elevada inflação na época, as empresas eram levadas, por interferência dessa legislação tributária, a configurar juridicamente, em forma de adiantamento para futuro aumento de capital, operações de mútuo entre empresas ligadas societariamente.

Além disto, era previsto, no parágrafo 1º do artigo 398 do RIR/94 que, caso o valor incorporado ao capital da coligada ou controlada fosse inferior ao montante do respectivo adiantamento para futuro aumento de capital, a diferença não capitalizada seria respectivamente incorporada ao custo do investimento pela investidora, sendo irrelevante se o investimento fosse avaliado pelo valor de patrimônio líquido ou pelo custo de aquisição, e transferida para conta de reserva de capital pela coligada ou controlada.

A partir da inclusão, pelo Decreto n. 332/91, dos mútuos entre empresas ligadas e de adiantamento para futuro aumento de capital no rol dos elementos patrimoniais suscetíveis a correção monetária de balanço, a mencionada economia tributária deixou de ser possível.

Posteriormente, essas interferências foram suprimidas por outra, a revogação da correção das demonstrações contábeis pela Lei n. 9.249/95, incluída neste dispositivo do RIR/99:

Artigo 446 - A partir de 1º de janeiro de 1996, fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

Por fim, cumpre destacar regra recente, que impôs limite à dedutibilidade da remessa ao exterior de juros para pessoa ligada e exige o registro contábil como receita financeira de juros correspondente, no mínimo, ao valor apurado com base na taxa *Libor*, acrescido de *spread* de 3% ao ano, proporcionalizados em função do período, para a pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil, nos casos de empréstimo com pessoa vinculada.

A obrigatoriedade da contabilização dessa receita financeira consta da Instrução Normativa SRF n. 38/97, que disciplina a aplicação do artigo 22 da Lei n. 9.430/96 (art. 243 do RIR/99) e essa interferência da legislação tributária é assim contestada por Latorraca:

Ao estabelecer a limitação dos juros pactuados com pessoa ligada, o artigo 22 da Lei n. 9.430/96 afronta e malfez o conceito constitucional de renda contido na Constituição Federal – que corresponde a *acréscimo patrimonial disponível* – como já reiteradas vezes asseverado pelo Supremo Tribunal de Federal – STF –, principalmente se as taxas pactuadas estão nos níveis das praticadas no mercado nacional. Além disso, ao estabelecer a limitação em função da pessoa mutuante ou da exigência ou não de registro no Banco Central do Brasil, a lei ofende ao magno princípio constitucional da isonomia. (LATORRACA, 2000, p. 503).

5.3 A interferência no ativo permanente

Os bens e direitos classificados nesse grupo do balanço patrimonial sofrem forte interferência da legislação do imposto sobre a renda.

Essa interferência foi mais intensa quando da instituição, normatização e vigência da correção monetária de balanço, critério de atualização monetária das demonstrações contábeis.

Mesmo após a revogação expressa dessa sistemática de correção monetária, pelo artigo 4º da Lei n. 9.249, de 26.12.1995, ainda se observa que as mais recentes publicações da literatura contábil-tributária dedicam extensa abordagem sobre o tema.

Apesar disso, as interferências da legislação tributária na contabilidade, especificamente quanto à regulamentação da correção monetária de balanço, não serão objeto desta abordagem, mas apenas algumas que se originaram na época da sua instituição, e que até hoje exercem certa interferência no registro e avaliação contábil.

A significativa interferência na contabilidade dos mecanismos de atualização monetária do patrimônio ocorreu principalmente porque a iniciativa de regulamentar os procedimentos e critérios dessa sistemática partiu da legislação tributária, disciplinando aspectos relativos à classificação contábil e interferindo diretamente nos critérios de avaliação dos ativos – imobilizado, diferido e, principalmente, investimento.

Foi o Decreto-Lei n. 1.598/77 responsável, no início, pela regulamentação da correção monetária, porém a instituição do sistema provém do revogado artigo 185 da Lei n. 6.404/76, que tratava do assunto de forma genérica.

Essa lei societária introduziu critérios contábeis de avaliação do ativo permanente (investimento, imobilizado e diferido) mais adequados que os até então praticados, assim previstos no artigo 183:

Artigo 183 - No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou

para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

Como já comentado anteriormente, existindo alguma interferência da legislação do imposto sobre a renda no critério de avaliação de qualquer elemento do ativo permanente, certamente um ou mais princípios de contabilidade estarão sendo incorretamente aplicados ou não existirá uma harmonia entre eles.

A seguir, serão apresentadas certas disposições da legislação do imposto sobre a renda que interferem na determinação do critério de avaliação de alguns elementos do ativo permanente e, conseqüentemente, na apuração do lucro líquido.

5.3.1 Investimentos

Classificam-se como investimentos, consoante o inciso III do artigo 179 da Lei n. 6.404/76, as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza não classificáveis no ativo circulante, que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

A lei, porém, não define o que se deva entender por participações permanentes. Assim, diz Latorraca que:

[...] os investimentos de capital em sociedades coligadas ou controladas são, por presunção, investimentos permanentes. Esta presunção não é, porém, explícita na lei, nem absoluta. E não o é porque, em matéria de classificação de valores ativos, o elemento fundamental é a efetiva intenção com que é feita a aplicação de recursos. (LATORRACA, 2000, p. 514).

Em razão dessa subjetividade, logo após a regulamentação da correção monetária de balanço, começaram a surgir algumas interferências da legislação do imposto sobre a renda na classificação contábil dos elementos patrimoniais. A primeira delas ocorreu através da Instrução Normativa SRF n. 71/78 que, além de estabelecer normas para a correção monetária do balanço, acrescentou alguns critérios de classificação contábil.

Nesse subgrupo do permanente, a interferência desse ato normativo no critério de classificação deu-se pela chamada presumida intenção de permanência, isto é: o propósito de manter, em caráter permanente, ações e outros títulos de participação societária adquiridos, deve ser manifestado no

momento da aquisição, caso contrário, assim determina o item 7.1 da citada instrução normativa:

Será, no entanto, presumida a intenção de permanência sempre que o valor registrado no ativo circulante não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido; neste caso, deverá o valor da aplicação ser transferido para o grupo de investimento e procedida a sua correção monetária, considerando como data de aquisição a do balanço do exercício social anterior;

Naquela época, a determinação da Instrução Normativa SRF foi utilizada como instrumento de planejamento tributário, pois deixava-se de pagar imposto sobre a receita de correção monetária do investimento, enquanto mantido no ativo circulante ou realizável a longo prazo, até que ocorresse a presumida intenção exigida pelo Fisco.

Mesmo os investimentos em coligadas ou controladas podem perder a característica de permanência, caso a investidora resolva vendê-los. Nesse caso, sugerem Iudícibus et al. a transferência para o ativo circulante ou realizável a longo prazo, porém chamando a atenção para o entendimento do Fisco:

A esse respeito deve-se, todavia, considerar que as autoridades fiscais têm entendido que a simples pretensão de venda não autoriza, para efeitos da legislação do imposto de renda, a reclassificação de elementos registrados em contas do Ativo Permanente para o Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, devendo continuar integrando o Permanente até a data da venda. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 131).

Referido entendimento foi manifestado através do Parecer Normativo CST n. 3/80.

Existem alguns outros atos normativos, como os Pareceres Normativos CST ns. 108/78 e 3/84, que apresentam interferências na classificação contábil, no entanto, os esclarecimentos contidos nesses pareceres tiveram maior importância e eram rigorosamente exigidos na vigência da correção monetária de balanço.

O Parecer Normativo CST n. 3/84 declara que os direitos decorrentes de aplicação em ouro devem ser registrados como investimento, e o outro parecer, entre os inúmeros subsídios à classificação das contas no balanço, dispunha, ainda, que a destinação de parte do imposto sobre a renda à aplicação em incentivo fiscal regional, enquanto não obtido o certificado de investimento, devia figurar no ativo circulante. Porém, outra norma complementar mais recente, a Instrução Normativa SRF n. 11/96, já determina o registro no ativo permanente, subgrupo investimentos, do valor dos depósitos destinados aos fundos de incentivos fiscais.

Verifica-se, em alguns dos exemplos de interferência acima, o exercício e a forte influência da legislação tributária na apresentação dos elementos patrimoniais nas demonstrações contábeis. Todavia, não há penalidades previstas na legislação tributária pelo descumprimento dessas exigências relativas à classificação contábil, enquanto não ocorrerem reflexos na apuração do imposto sobre a renda.

Além disso, as interferências de maior repercussão na contabilidade são as contidas na legislação do imposto sobre a renda que determinam ou prejudicam a aplicação de critérios de avaliação fundamentados em princípios de contabilidade, como, por exemplo, o parágrafo único do artigo 10 da Lei n. 9.249/95, reproduzido no parágrafo único do artigo 383 do novo RIR/99.

Esse dispositivo interfere num princípio contábil consagrado e modifica a prática até então adotada, ao admitir que o valor atribuído às ações ou quotas distribuídas em virtude da capitalização de lucros, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, seja acrescido ao custo de aquisição do investimento, na escrituração comercial.

Essa alteração deve-se à não-incidência do imposto sobre a distribuição de lucros apurados a partir daquela data.

Por isso, ao se atribuir custo às ações ou quotas bonificadas, Ludícibus et al. (2000, p. 133) esclarecem que “esse procedimento preserva a isenção do imposto de renda sobre lucros distribuídos em ações ou quotas, os quais seriam tributáveis na alienação do investimento”.

Todavia, a lei societária permanece consagrando o princípio contábil do registro pelo valor original quando, ao final do artigo 183, estabelece que o custo de aquisição das ações não será modificado em razão do recebimento de ações ou quotas bonificadas, sem custo para a companhia.

Esse critério também é adotado pelo Decreto-Lei n. 1.598/77 (§ 3º do seu art. 11), em respeito a esse princípio contábil.

Na hipótese da empresa receber dividendos quando tiver investimentos não permanentes, eles serão considerados como receita no momento do recebimento, desde que recebidos após seis meses da data de aquisição do investimento, mas, caso contrário, serão contabilizados como diminuição do custo de aquisição.

Essa disposição tributária, contida no artigo 2º do Decreto-Lei n. 2.072/83 (art. 380 do RIR/99), e ainda em vigor, aplica-se às participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição.

No que diz respeito à provisão para perdas em investimentos, o artigo 183 da Lei n. 6.404 acrescentou um elemento novo: a provisão só será feita quando a perda estiver comprovada como permanente. Isso indica que oscilações transitórias na cotação das ações não prevalecerão para a constituição da provisão.

Porém, como essa provisão também não é mais aceita na dedução do lucro real, mesmo no caso em que a perda precisa ser comprovada, talvez uma solução para o aproveitamento fiscal do prejuízo embutido no ativo, para algumas situações, seja a alienação do investimento.

Basicamente, a partir da vigência da Lei n. 6.404/76, passaram a existir dois métodos de avaliação de investimentos, quais sejam: método de custo e método da equivalência patrimonial.

Em suma, o método de custo é adotado para os investimentos menores, e o método da equivalência patrimonial para os mais significativos, em termos da influência da participação acionária na investida e de sua relevância na investidora.

5.3.1.1 Método da equivalência patrimonial

As normas gerais sobre equivalência patrimonial estão contidas no artigo 248 da Lei n. 6.404/76. A essas disposições da lei societária, seguiram-se outras com características de regulamentação, conforme se manifesta Latorraca (2000, p. 518), citando: a regulamentação destinada a compatibilizar o aspecto contábil com o tributário (DL n. 1.598/77); a regulamentação destinada às companhias abertas (Instrução CVM n. 1/78); e a regulamentação destinada às instituições financeiras (Res. BACEN n. 476 e n. 484/78).

De fato, o Decreto-Lei n. 1.598/77, alterado pelo Decreto-Lei n. 1.648/78, embora se propusesse a adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei n. 6.404/76, regulamentou detalhadamente a matéria e trouxe inúmeras inovações de natureza contábil, as quais se tornaram compulsórias e interferiram de forma positiva na contabilidade, contribuindo para o

desenvolvimento e elucidação deste método de avaliação de investimentos relevantes em coligadas ou controladas.

Entre as interferências nos critérios de avaliação e procedimentos contábeis advindas do Decreto-Lei n. 1.598/77, pode-se citar o tratamento contábil e fiscal da reserva de reavaliação reflexa (art. 439 do RIR/99, cuja base legal é o art. 36 do Dec.-Lei n. 1.598/77), do ajuste do valor do investimento e dos dividendos recebidos (art. 388 do RIR/99, cuja base legal é o art. 22 do Dec.-Lei n. 1.598/77), bem como o critério de desdobramento do custo de aquisição de investimentos relevantes em coligadas ou controladas, em valor de participação da investidora no patrimônio líquido da investida e ágio ou deságio (art. 385 do RIR/99, cuja base legal é o art. 20 do Dec.-Lei n. 1.598/77).

5.3.1.2 No ágio, deságio e suas amortizações

O referido decreto-lei determinou, em seu artigo 20 e parágrafos (matriz legal do art. 385 do RIR/99), o desdobramento do custo de aquisição, por ocasião da aquisição de investimento relevante em coligada ou controlada, em valor de patrimônio líquido, determinado mediante a aplicação da porcentagem da participação na coligada ou controlada, e ágio ou deságio que representa a diferença entre o custo de aquisição e o resultado da participação no patrimônio líquido.

O mesmo ato tributário também exigia a indicação, na escrituração comercial, do fundamento econômico do ágio ou deságio, prevendo os seguintes: valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; valor de rentabilidade, com previsão dos resultados nos exercícios futuros; e fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Além disto, estabeleceu procedimentos para amortização do ágio ou deságio, com base na proporção em que o respectivo bem for sendo depreciado ou amortizado, exaurido na coligada ou controlada, ou quando o bem for baixado.

Assim, a partir dessas interferências positivas da legislação do imposto sobre a renda, foi editada a Instrução CVM n. 1/78, a qual manteve o mesmo e adequado tratamento contábil ao ágio ou deságio instituído pelo Decreto-Lei n. 1.598/77, e posteriormente alterado pelos Decretos-Leis ns. 1.648/78 e 1.730/79.

Por tudo isso, conclui-se que a Lei n. 6.404/76 havia deixado algumas lacunas que tornavam muito difícil a aplicação uniforme do método da equivalência patrimonial, as quais foram supridas e tecnicamente complementadas pela legislação tributária.

Mais recentemente, através da Instrução CVM n. 247/96, alterada pela Instrução CVM n. 285/98, aprimorou-se o tratamento contábil da amortização do ágio ou deságio, sem distanciar-se da base original instituída pela legislação do imposto sobre a renda, estabelecendo prazos e condições para reconhecer no resultado do exercício o ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro e da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público, assim como se esclareceu que a existência de ágio ou deságio decorrente de fundo de comércio, intangíveis etc. está diretamente relacionada à expectativa de rentabilidade futura.

Segundo Pêgas (2003, p. 422), a justificativa mais comum utilizada para ágio pago em aquisições de empresas tem sido a de rentabilidade futura da empresa, principalmente pelos benefícios fiscais que essa justificativa oferece quando da incorporação, fusão ou cisão das empresas, institutos do Direito Societário também sujeitos a algumas interferências da legislação tributária, que serão adiante abordadas, no item 5.6.

5.3.1.3 Reserva de reavaliação reflexa

A Lei n. 6.404/76 introduziu a possibilidade de se proceder, periodicamente, à reavaliação dos bens do ativo da empresa, devido a discrepância causada pela desvalorização da moeda e a perda de valor por influência do mercado.

A reavaliação tornou-se prática contábil geralmente aceita no Brasil, de acordo com Oliveira et al. (2002, p. 244), e, quando adotada, se contrapõe aos princípios do registro pelo valor original e da atualização monetária.

De acordo com Pronunciamento do IBRACON aprovado pela Deliberação CVM n. 183/95 e a legislação tributária, essa reavaliação de ativos da empresa pode ocorrer nas seguintes circunstâncias: espontaneamente, nos próprios ativos imobilizados; e, por reflexo no investimento, quando realizada nos ativos imobilizados das controladas ou coligadas, na conferência de bens em aumento

de capital (art. 439 do RIR/99, cuja base legal é o art. 36 do Dec.-Lei n. 1.598/77) e nas operações de fusão, incorporação e cisão (art. 440 do RIR/99, cuja base legal é o art. 37 do Dec.-Lei n. 1.598/77).

Nesse caso, a reserva de reavaliação reflexa, equivalente à participação da investidora no aumento do patrimônio líquido da coligada ou controlada, e decorrente do acréscimo por avaliação espontânea de bens da investida, deverá ser compensada pela baixa do ágio pago na aquisição do investimento, em razão de determinação introduzida pela legislação tributária (art. 390 do RIR/99, cuja base legal é o art. 24 do Dec.-Lei n. 1.598/77), assim comentada por Latorraca:

Essa parcela será aplicada na amortização do ágio pago na aquisição do investimento, quando esse ágio tiver sido atribuído a valor de mercado do bem reavaliado. Essa norma, que tem como destinatário as companhias abertas, e que coincide com o procedimento referido no artigo 24 do Decreto-Lei n. 1.598, deveria ser de adoção geral, por ser tecnicamente adequada e por atingir os objetivos visados pela Lei n. 6.404. (LATORRACA, 2000, p. 532).

O autor, como se percebe, está tecendo comentários a respeito de procedimento recomendado às companhias abertas, no caso específico da Instrução CVM n. 1/78 (alterada pela Instrução CVM n. 30/84), e que teria sofrido a interferência positiva da legislação tributária.

5.3.2 Imobilizado

Os bens e direitos classificados no imobilizado serão avaliados pelo custo de aquisição, ao qual se integram todos os gastos incorridos até a entrega do bem, inclusive tributos.

Para os elementos patrimoniais classificados neste grupo, o valor de mercado é absolutamente irrelevante, uma vez que, por exercerem a finalidade de manutenção das atividades, não se destinam à alienação, pois a intenção não é transformá-los, no transcorrer do ciclo operacional, em dinheiro.

Os bens e direitos registrados no ativo imobilizado, em razão de estarem sujeitos aos efeitos da inflação, foram elementos patrimoniais corrigidos monetariamente até 31 de dezembro de 1995. Por determinação da Lei n. 9.249/95, a sistemática de correção monetária das demonstrações financeiras foi expressamente revogada, como já mencionado.

Essa interferência impositiva da legislação do imposto sobre a renda, muito criticada por todos os estudiosos da Contabilidade e de outras ciências, e

que ainda é objeto de várias demandas judiciais em curso nos tribunais brasileiros, nem sempre foi negativa para esse grupo de contas.

Não obstante ser a destinação o elemento essencial à classificação do bem ou direito no ativo imobilizado, alguns profissionais, por interferência da legislação, adotam a regra introduzida pelo artigo 15 do Decreto-Lei n. 1.598/77 e, atualmente, reproduzida no artigo 301 do RIR/99:

Artigo 301 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Algumas empresas estabelecem essa norma como regra de imobilização, recepcionando positivamente essa interferência, apesar dela contrariar, de certa forma, o princípio da oportunidade, quando aplicado à semelhança das convenções da objetividade e materialidade, comentadas no Capítulo 2 deste trabalho.

Outras empresas, por deixarem de realizar uma análise objetiva da teoria da Contabilidade ou por não encontrarem na bibliografia elucidações claras a respeito de determinados assuntos, acabam se orientando e esclarecendo suas dúvidas nos diversos atos normativos complementares existentes, como, por exemplo os Pareceres Normativos CST ns. 214/73 (louça e guarnições de hotéis), 42 e 58/76 (valores integrantes do custo) e 90/76 (vasilhames e embalagens) etc.

Sem o objetivo de pretender esgotar o assunto, se faz necessário mencionar, ainda, uma interferência normativa tributária negativa, porque viola o princípio contábil do custo de aquisição, e indutiva, porque sua adoção é facultativa, mas conduz a uma economia fiscal, que é a norma do parágrafo 4º do artigo 344 do RIR/99:

Artigo 344 - Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

[...]

§ 4º - Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesa operacional, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição.

De fato, o Parecer Normativo CST n. 2/79 limitou essa opção (considerar o imposto como custo de aquisição ou despesa operacional) aos casos em que o adquirente do bem é o contribuinte de direito do imposto. Dessa forma, o Parecer adotou o entendimento que limita a aplicação da norma ao imposto de

transmissão na aquisição de imóveis e ao IPI não recuperável, conforme esclareceu o Parecer Normativo CST n. 58/76.

Há, finalmente, que se ressaltar outra interferência, assim comentada por Iudícibus et al.:

[...] a legislação do imposto sobre a renda determina que a escrituração deve ser mantida de forma que os bens do imobilizado sejam agrupados em contas distintas segundo a sua natureza (Terrenos, Edifícios, Máquinas, Veículos, Móveis etc.), taxas anuais de depreciação a eles aplicáveis e controle de reavaliação. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 184).

5.3.2.1 Na determinação do critério de depreciação

O inciso V do artigo 183 da Lei n. 6.404/76, acima reproduzido, estabelece que deverá constar no imobilizado, como conta redutora, o saldo acumulado da respectiva depreciação.

A depreciação é efetuada sobre os bens corpóreos (tangíveis) do ativo imobilizado sujeitos ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal e será aceita como custo ou despesa operacional, segundo permite o artigo 305 do RIR/99.

Isto é, a depreciação refere-se ao processo de alocação em resultado (custo dos produtos/serviços ou despesa) do custo original ou corrigido dos bens do imobilizado em uso, pelos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego.

Seu cálculo normalmente encontra-se vinculado às receitas a serem registradas em cada período, e, segundo explicação de Hendriksen e Breda:

A dificuldade mais séria com a depreciação está ligada ao fato de que nenhum método de alocação é completamente defensável. Ou seja, é impossível defender um método de alocação como superior a todos os demais. Uma dificuldade adicional é a de que é preciso fazer certas estimativas, antes de se aplicar um padrão ou uma fórmula para alocação do valor original ou corrigido a despesas do período ou custos de produtos.

Embora as estimativas possam basear-se em diversas probabilidades, sua redução a um único valor é, na melhor das hipóteses, um problema difícil. A dificuldade resulta, em parte, da interação complexa de benefícios extraídos de ativos que são usados em combinação com vários outros ativos. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 325).

E, também, porque envolvem medidas apriorísticas de valores futuros incertos, como, por exemplo, a estimativa de vida útil esperada do ativo.

A Secretaria da Receita Federal fixou o prazo de vida útil e a taxa de depreciação para cada espécie de bem, através das Instruções Normativas SRF ns. 162/98 e 130/99.

No entanto, a pessoa jurídica tem o direito de usar taxas que considere efetivamente adequadas às suas condições, cabendo-lhe o ônus da prova, quando adotar taxas superiores às recomendadas pelo Fisco, conforme dispõe o parágrafo 1º do artigo 310 do RIR/99.

A reconhecida dificuldade de se prever o prazo de vida útil dos bens, como também, às vezes, o prazo estimado mais longo que o estipulado pela norma fiscal, têm sido as principais razões de boa parte das empresas aceitarem a interferência da legislação tributária, que presume o prazo de vida útil dos bens.

O IBRACON mencionou quatro métodos para se realizar a depreciação, em seu Pronunciamento NPC n. 7/01 – Imobilizado, que são: linear, decrescente, da soma dos dígitos e das unidades produzidas. Contudo, a legislação do imposto sobre a renda apenas aceita o método linear, de acordo com o artigo 309 do RIR/99.

Todavia, a legislação permite que a depreciação seja acelerada, mediante a adoção de taxas anuais mais altas. Essa aceleração da depreciação é admitida com fundamento em causas de duas espécies: em virtude de desgaste anormal, ou a título de estímulo fiscal, com a finalidade de reduzir o lucro tributável.

5.3.2.2 Depreciação acelerada contábil x fiscal

A legislação tributária prevê duas situações em que é possível acelerar a depreciação dos bens. A primeira é em função da utilização dos bens por mais de um turno de trabalho, e a segunda, que vigora durante prazo certo e para determinadas indústrias ou atividades, é concedida a título de estímulo fiscal.

Os bens utilizados em mais de um turno de trabalho podem ser depreciados a taxas maiores, obtidas pela multiplicação dos coeficientes de 1,5 e 2 sobre as taxas normais de depreciação, e aplicáveis aos bens utilizados por dois e três turnos de 8 horas de trabalho, respectivamente.

Não é necessária autorização especial para adotar essa aceleração de depreciação, basta identificar no imobilizado os bens utilizados em mais de um turno, manter elementos que comprovem o trabalho extraordinário (cartões de ponto, relatórios de produção, gastos com energia etc.) e registrar o encargo da depreciação acelerada na escrituração comercial.

Como se observa, a interferência da legislação tributária, nesse caso, é positiva, tendo em vista a permissão legal em reconhecer contabilmente um custo ou despesa maior, decorrente do desgaste sofrido pelo bem, e não compulsória, porque é uma opção da empresa, e não uma obrigação. Essa afirmativa é fundamentada no vocábulo poderá, expresso no artigo 312 do RIR/99.

A depreciação como incentivo fiscal, prevista no artigo 313 do RIR/99, é concedida normalmente quando da implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, ou para programas de desenvolvimento tecnológico industrial ou agropecuário.

Anteriormente à vigência do Decreto-Lei 1.598/77, o benefício fiscal de acelerar a depreciação a esse título era feito mediante registro na escrituração comercial do encargo resultante da aplicação da taxa usualmente admitida, multiplicada pelo coeficiente de aceleração. Entretanto, com a entrada em vigor desse decreto-lei, essa sistemática foi modificada e justificada, no item 2.2 do Parecer Normativo CST n. 1/82, da seguinte maneira:

2.2 - [...] Adaptando a Lei das Sociedades por Ações à legislação tributária, o Decreto-lei n. 1.598/77 não só inseriu nesta um comando semelhante como, para torná-lo praticável criou, como registro auxiliar, o Livro de Apuração do Lucro Real. A partir de então, a quota de depreciação acelerada, por ter as características necessárias, passou a constituir exclusão do lucro líquido, a ser controlada no citado registro auxiliar e a não influenciar o resultado contábil.

Nessa situação, que se trata de um benefício fiscal, nada mais justo do seu resultado produzir efeitos somente nos apontamentos fiscais, sem interferir nos registros contábeis.

5.4 No passivo circulante

Os critérios de avaliação dos passivos, exigidos pela Lei n. 6.404/76, constam do artigo 184 dessa maneira:

Artigo 184 - No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto de renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira; com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações sujeitas a correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

Essas obrigações registradas no passivo circulante terão como contrapartida, muitas vezes, contas de custos ou despesas, assim como as

receitas recebem, habitualmente, as contrapartidas do ativo circulante e do realizável de longo prazo.

Enquanto as receitas eram tributadas quando auferidas, quer tivessem sido recebidas ou não, as despesas somente eram dedutíveis, até o advento do Decreto-Lei n. 1.598/77, quando efetivamente exigíveis, isto é, quando pagas ou incorridas, correspondendo a uma obrigação definitiva.

Com as modificações introduzidas por esse decreto-lei na apuração do lucro real, o momento de reconhecimento da despesa ou do encargo sofreu profundas mudanças, tendo em vista a consagração expressa, pela Lei n. 6.404/76, do princípio da competência no registro das mutações patrimoniais, as quais são retratadas pela apuração do lucro líquido, principal componente na determinação dessa base de cálculo do imposto sobre a renda.

Isso significa que, nos termos do referido decreto-lei, os encargos do período de apuração deveriam ser dedutíveis, mesmo que ainda contabilizados em contrapartida à conta de provisão.

No entanto, tal procedimento representava mudança radical no sistema de apuração do lucro real que, além de antecipar a dedução de encargos, dificultaria o trabalho da fiscalização, comenta Latorraca (2000, p. 605), alertando para a subjetividade dos critérios que determinam a constituição de provisão.

Diante desse risco, sobreveio o Decreto-Lei n. 1.730/79, restringindo a dedutibilidade das provisões, no cálculo do lucro real, às expressamente autorizadas pela legislação tributária, que naquela época eram as demonstradas no quadro abaixo, com os artigos dos respectivos regulamentos:

PROVISÃO	DISPOSITIVO	
	RIR/94	RIR/99
Para devedores duvidosos	Artigo 277	Não consta
Para ajuste de custo de bens do ativo	Artigos 240 e 278	Não consta
Para perdas em investimentos	Artigo 374	Não consta
Para depreciação	Artigos 248 a 264	Artigo 305 a 323
Para 13º salário	Artigo 281	Artigo 338
Para gratificação a empregados	Artigo 280	Não consta
Para férias de empregados	Artigo 279	Artigo 337

Quadro 6 – Provisões e base legal no Regulamento do Imposto sobre a Renda

E, desde 1996, de acordo com artigo 13 da Lei n. 9.249/95, estão vedadas as deduções de custos e despesas oriundas de provisões constituídas, exceto das exigibilidades decorrentes de férias e 13º salário dos empregados, calculadas individualmente e com a inclusão dos encargos sociais devidos, bem como das provisões técnicas exigidas em legislação especial aplicável às companhias de seguro, de capitalização e de previdência privada.

Sendo assim, nesse grupo patrimonial, a interferência da legislação tributária pode ser negativa indutiva, tendo em vista a proibição de se deduzir da apuração do lucro real praticamente todas as provisões decorrentes de compromissos futuros previstos e estimados, até mesmo aquelas obrigações com alto grau de certeza de exigibilidade, como por exemplo: reclamações trabalhistas, contingências tributárias lançadas *ex officio* pelo Fisco etc.

O profissional da Contabilidade, muitas vezes, é conduzido a não constituir provisões, relaxando na aplicação dos princípios contábeis da competência e da prudência, em razão desta indedutibilidade, porque sua contabilização requisita análises e controles precisos ou, também, por negligenciar a diferença entre provisão e contas a pagar.

Não obstante esse relaxamento, a legislação societária específica, às vezes, conduz o profissional da Contabilidade a praticar flagrante desrespeito aos princípios contábeis, como, por exemplo, a contabilização no ativo diferido ou imobilizado da contrapartida da atualização cambial de passivos, conforme comentam Iudícibus et al. a respeito, ressaltando:

[...] que na hipótese da existência de eventuais acelerações das taxas cambiais (máxi e minidesvalorizações), os passivos devem ser atualizados, sendo que o débito correspondente caberá ao resultado do exercício, não devendo ser apropriado aos resultados futuros, ou ativá-los no imobilizado ou diferido, com exceção, logicamente, às empresas em fase de implantação ou pré-operação. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 211).

Contudo, os autores não destacam, em seus comentários, que o incentivo à adoção dessa determinação da legislação societária (Deliberação CVM n. 294, de 26.3.1999) recebeu a interferência da legislação tributária, tendo em vista que a Medida Provisória n. 1.818, de 26.3.1999 (convertida na Lei n. 9.816, de 23.8.1999) autorizou a exclusão, na apuração do lucro real, do total da variação cambial contabilizada no passivo, em contrapartida ao ativo diferido.

No caso da empresa não poder deduzir da base de cálculo do imposto sobre a renda a referida despesa, provavelmente essa determinação não

receberia críticas mais severas, consubstanciadas na violação de princípios de contabilidade.

5.4.1 Provisões e contas a pagar

As obrigações surgidas até a data do balanço, mas a pagar posteriormente, pelo fornecimento de utilidades e as decorrentes da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, honorários de terceiros, salários, encargos sociais, tributos, aluguéis e outras, são consideradas contas a pagar, por representarem despesas já incorridas, e não provisões.

As características das obrigações em forma de provisão são a incerteza na sua exigibilidade e imprecisão do valor, normalmente uma estimativa próxima à realidade ou por sua quitação depender de evento futuro.

A respeito das provisões, assim se manifestam Iudícibus et al.:

[...] são reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidade que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos; isto é, dizem respeito a perdas economicamente incorridas [...] ou a prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos [...]. À medida que essas perdas de ativos ou obrigações tornam-se totalmente definidas, devem deixar de ser consideradas Provisões. Assim, a Provisão para o Imposto de Renda transforma-se em Imposto a Pagar, os Dividendos Propostos passam a ser Dividendos a Pagar etc. É de se notar que obrigações líquidas e certas, que tenham seus valores já definidos, não são Provisões, como Salários a Pagar, ICMS a Recolher e outras. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 257-258).

Como, a partir do período-base de 1996, a legislação tributária limitou em três o número de provisões dedutíveis, a distinção entre provisão e contas a pagar tornou-se ainda mais importante, pois o que o legislador denomina provisão normalmente tem essas características, como bem observa Higuchi:

[...] a única provisão dedutível que as empresas comerciais, industriais e de serviços podem constituir é a destinada para atender prejuízos com créditos de liquidação duvidosa. Isto porque as destinadas para pagamento de férias e 13º salário dos empregados não se trata de provisões no sentido próprio. Trata-se de despesas incorridas porque o seu pagamento é obrigatório, tanto que o 1º Conselho de Contribuintes já permitia a sua dedução na apuração do lucro real antes da existência de leis autorizativas. (HIGUCHI, 1996, p. 26).

Portanto, não é admitida a dedutibilidade, na apuração do lucro real, não só daquelas exigibilidades com as características de provisão, que sempre tiveram sua dedução vedada pela legislação tributária (por exemplo: provisão

para garantia e assistência técnica, para contingências fiscais e trabalhistas etc.), mas também das obrigações contraídas, denominadas provisões (como exemplo: gratificações e licença-prêmio a empregados contratualmente previstas), porém verdadeiras despesas incorridas de exigibilidade imediata e valor definitivo.

Por esse motivo, Pêgas ao comentar as provisões, chama a atenção para o seguinte aspecto:

As participações de empregados nos lucros são dedutíveis nas bases do imposto de renda e da contribuição social, desde que se enquadrem na Lei n. 10.101/2000. As provisões para participações nos lucros e resultados, os famosos PPR e PLR que as empresas pagam no início do ano seguinte, são aceitos como despesas nas bases do imposto sobre a renda e da CSL. Entretanto, para evitar qualquer questionamento por parte das autoridades fiscais, a contabilização deste passivo deve ser efetuada como "contas a pagar" e não como "provisão para participações de empregados no lucro". (PÊGAS, 2003, p. 294).

As comissões devidas a vendedores e representantes comerciais encontram-se nessa mesma situação, porque são contas a pagar originárias de despesa incorrida a partir do momento da realização da venda, mas que o artifício contábil, ora mencionado, não resolverá o risco de questionamento, pois a legislação tributária veda a dedução, nos casos em que quitação da exigibilidade se encontre condicionada, contratualmente, ao efetivo recebimento do crédito.

5.4.2 Juros sobre o capital próprio

Com o objetivo de reverter um fenômeno que tem sido observado nos últimos tempos, substituição do capital de risco pelo capital de empréstimo, o governo brasileiro procurou amenizar a questão, por intermédio da legislação tributária, ao permitir a dedução da remuneração pelo capital de risco investido por seus sócios na empresa.

Essa forma de remuneração do capital social foi introduzida pelo artigo 9º da Lei n. 9.249/95, com as alterações da Lei n. 9.430/96, e incorporada ao RIR/99 em seu artigo 347, bem como nas Instruções Normativas SRF ns. 11/96, 93/97 e 41/98, que disciplinaram a matéria.

O tratamento tributário concedido ao capital de risco, semelhante à remuneração atribuída ao capital de empréstimo, consiste na permissão em deduzir juros, creditados ou pagos ao acionista, na determinação do lucro real, nos limites e condições estabelecidos pela legislação do imposto sobre a renda.

Os juros remuneratórios do capital próprio são calculados sobre o saldo das contas do patrimônio líquido, excluída a reserva de reavaliação ainda não realizada, e limitam-se à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e devem ser contabilizados, segundo a legislação tributária, em despesa financeira.

A legislação tributária condiciona a dedutibilidade da despesa desses juros à existência de lucro no período-base, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados, não prejudicando o direito à dedução da despesa, tanto para efeito do lucro real, quanto da base de cálculo da CSLL, a deliberação dos sócios de utilizar o valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, na integralização do capital social da empresa.

De fato, é um indiscutível instrumento de planejamento tributário, porém consiste em uma interferência negativa da legislação tributária na apresentação das demonstrações contábeis, quando é exigido, para a dedutibilidade dos juros, a sua contabilização no resultado do exercício, inclusive definindo a lei a classificação contábil, mais especificamente em conta de despesa financeira.

Essa interferência no procedimento contábil implica graves prejuízos à comparabilidade das demonstrações contábeis, alertam Iudícibus et al.:

[...] a incomparabilidade fica ainda mais prejudicada com a limitação do seu valor à metade do lucro antes de sua contabilização ou à metade do saldo de Lucros Acumulados, fazendo com que algumas empresas não possam considerá-lo na sua integridade. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 274).

Por isso, a Comissão de Valores Mobiliários determinou às companhias abertas, através da Instrução CVM n. 247/96, a reversão, na última linha da demonstração do resultado, dos juros contabilizados como despesa financeira, para fins de dedutibilidade fiscal, à conta de lucros acumulados, principalmente porque o valor dos juros pode ser imputado ao valor do pagamento do dividendo obrigatório, previsto no artigo 202 da Lei das Sociedades por Ações.

Torna-se mais significativa essa interferência a partir do momento em que o fim específico da sua instituição seja apenas a redução dos encargos tributários, contabilizando a despesa financeira como redução simbólica do resultado do exercício e, posteriormente, o valor em contrapartida no passivo circulante, líquido do IRRF, é transferido para o patrimônio líquido, como aumento de capital.

Não se deve esquecer de mencionar a interferência no interesse de manter, ou de permanecer o maior tempo possível, saldos nas contas de lucros

acumulados e reservas de lucros, de tal forma que elas apresentem montantes constantes e suficientes a garantir a dedutibilidade dessa despesa, muitas vezes, como já comentado, meramente fictícia.

5.5 No patrimônio líquido

O patrimônio líquido representa, estaticamente, a diferença entre o valor dos ativos e o dos passivos e resultado de exercícios futuros, e seu valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios, segundo Ludícibus et al. (2000, p. 257).

Resulta do somatório do capital investido e dos lucros retidos, as duas tradicionais categorias que formam os direitos de proprietários, na concepção de Hendriksen e Breda, que também afirmam:

Geralmente, não se espera que os direitos dos proprietários, tal como são apresentados no balanço, representem o valor corrente de mercado ou o valor subjetivo da empresa para seus proprietários. O valor total apresentado nas demonstrações resulta simplesmente dos métodos empregados na mensuração de ativos e passivos específicos e dos procedimentos contábeis estruturais tradicionais. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 466).

Esse grupo de contas patrimoniais, além de absorver os reflexos das interferências da legislação tributária na avaliação dos elementos ativos e passivos, pela transferência dos resultados apurados na respectiva demonstração contábil, ainda recebe outras interferências dessa legislação, adiante comentadas.

5.5.1 No aumento, redução ou cisão do capital social

O artigo 22 da Lei n. 9.249/95 (art. 238 do RIR/99) permite que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, entregues ao sócio ou acionista a título de devolução de sua participação no capital social, sejam avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

A mesma lei tributária estabelece, no artigo 21, que os bens e direitos de pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, podem ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado, em balanço levantado especificamente para esse fim.

Esses dispositivos, principalmente por permitirem o desenvolvimento de planejamentos tributários, estimulam a adoção do valor contábil como base na

devolução de capital ou na realização de reorganização societária por fusão, incorporação ou cisão. Inclusive estabelecem normas quanto à adoção de procedimentos contábeis, conforme comenta Gallo:

As Lei de n. 9.249/95, artigo 21, 9.430/96, artigo 1º, parágrafo 1º, e 9.710/98, artigo 2º (arts. 235 e 236 do RIR/99), determinando que as pessoas jurídicas que participem de fusão, incorporação ou cisão, tendo, conseqüentemente, seu patrimônio absorvido parcial ou totalmente em algum desses institutos, estão obrigadas a levantar balanço específico na data do evento ou utilizar-se de um balanço de até trinta dias antes do evento. (GALLO, 2002, p. 193).

Na redução de capital da pessoa jurídica, com a entrega ao sócio ou acionista de ativo avaliado pelo valor contábil, não incide tributos, tendo em vista a inexistência, na operação, de acréscimo patrimonial representado por um ganho de capital.

Em caso contrário, quando há diferença positiva entre o valor de mercado do ativo entregue ao sócio e o valor contábil pelo qual ele se encontra registrado, a pessoa jurídica deve arcar com o imposto sobre a renda e CSLL, no valor aproximado de 34% do ganho de capital.

Por outro lado, a pessoa física, na eventual alienação do bem ou direito recebido em troca da participação societária, sofrerá a incidência apenas do imposto sobre a renda, a uma alíquota de 15% sobre o ganho de capital apurado.

Além disto, essa permissão legal de entregar bens e direitos pelo valor contábil, em devolução de capital, “[...] encerra a questão quanto à caracterização de distribuição disfarçada de lucros, no caso em que as devoluções eram efetuadas por valor contábil e este era inferior ao valor de mercado”, alerta Latorraca (2000, p. 632).

5.5.2 Quando da realização da reserva de reavaliação

A Lei n. 6.404/76 transformou a reavaliação num procedimento, até então excepcional, em aceitável, permitindo o reconhecimento contábil da valorização dos bens integrantes do patrimônio social, além dos limites da correção monetária.

Dispôs o parágrafo 3º do artigo 182 dessa lei que a contrapartida do aumento de valor atribuído a elementos do ativo, em virtude de novas avaliações baseadas em laudos fundamentados, devem ser contabilizadas em conta de reserva de reavaliação, e a nova avaliação, enquanto mantida nessa conta do

patrimônio líquido, não será computada no lucro real, de acordo com o artigo 35 do Decreto-Lei n. 1.598/77.

A legislação tributária tratou de regulamentar o momento em que se considera realizada a reserva de reavaliação e os procedimentos para seu registro contábil.

Mais especificamente, o decreto-lei dispôs que o valor da reserva seria tributado, no período-base em que ela fosse utilizada para aumento de capital social, pelo montante capitalizado, e os bens reavaliados objeto de realização, por alienação, depreciação, amortização ou exaustão.

O mesmo instrumento legal determinou a descrição contábil dos bens reavaliados na conta de reserva de reavaliação, em condições de permitir a determinação do valor realizado, em cada período de apuração (§ 2º do art. 434 do RIR/99).

O Decreto-Lei n. 1.978/82 introduziu exceção às normas acima resumidas, quando dispôs que não mais seria tributável o aumento de capital efetivado com a reserva de reavaliação de imóveis integrantes do ativo permanente (art. 436 do RIR/99).

Essa disposição impediu a utilização, na compensação de prejuízos fiscais, da realização da reserva de reavaliação de imóveis, instrumento de planejamento tributário muito praticado naquela época.

Durante certo tempo, ainda foi possível impedir-se a prescrição do direito à compensação dos prejuízos fiscais, através da capitalização da reserva de reavaliação de bens móveis.

Porém, a partir do artigo 40 da Lei n. 7.799/89 (revogado pelo art. 88 da Lei n. 9.430/96, mas atualmente previsto na Lei n. 9.959, de 27.1.2000), a compensação dos prejuízos fiscais com reserva de reavaliação somente é possível caso ocorra a efetiva realização do bem, objeto da reavaliação.

O artigo 4º da Lei n. 9.959, de 27.1.2000, abaixo transcrito, determina a cobrança do IR e da CSLL na efetiva realização do bem reavaliado:

Artigo 4º - A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

Essa interferência foi positiva, por exigir fundamento econômico na compensação dos prejuízos fiscais e deixar a critério da interpretação e aplicação

dos princípios contábeis a definição de como reconhecer essa mutação patrimonial na escrituração comercial.

No entanto, ela estimula a realização de aumento de capital, com a reserva constituída pela reavaliação de bens móveis, e sem apoio em laudo de avaliação, na forma do artigo 8º da Lei n. 6.404/76, permitindo, na opinião de Higuchi (2004, p. 362), abusos na capitalização da reserva de reavaliação pelas pessoas jurídicas.

A CVM apenas tratou dos procedimentos contábeis relativos à constituição e realização da reserva de reavaliação, através da Deliberação CVM n. 183, de 19.6.1995.

Portanto, a interferência da legislação tributária na contabilidade foi positiva, quando regulamentou os procedimentos para registro dos reflexos contábeis e fiscais inerentes à realização da reserva de reavaliação, mas foi negativa, ao permitir a compensação dos prejuízos fiscais pela capitalização da reserva de reavaliação, pois incentivava as empresas a procederem à reavaliação dos seus ativos, com o fim específico de aproveitar a possibilidade de incorporar ao custo dos bens a valorização ocorrida.

E, caso ocorram abusos com a capitalização da reserva, certamente os princípios da entidade, continuidade e oportunidade estarão sofrendo a interferência da legislação então vigente, a qual desconsidera essa mutação patrimonial como forma de realização e tributação da reserva.

5.5.3 Na reserva especial de ágio na incorporação

Ludícibus et al. (2000, p. 261) informam que “a reserva especial de ágio na incorporação é uma inovação trazida pela CVM, em sua Instrução n. 319, de 3.12.1999”.

Essa afirmação refere-se à conta criada no patrimônio líquido da incorporadora, em contrapartida do ágio, cuja destinação dependerá do seu fundamento econômico, quando a incorporação for da controladora pela controlada (*down stream merger*).

Todavia, antes dessa inovação da Comissão de Valores Mobiliários, a legislação do imposto sobre a renda, através da Instrução Normativa SRF 11, de 10 de fevereiro de 1999, já havia interferido na contabilidade, ao permitir, no

parágrafo 1º do artigo 1º, e no artigo 3º desse ato normativo, o registro do ágio, alternativamente, em conta do patrimônio líquido, quando a empresa incorporada fosse a detentora da propriedade da participação societária.

Essa interferência da legislação tributária surgiu em razão do processo brasileiro de privatização de empresas estatais, constatação feita por Andrade Filho, nos seguintes termos:

As reorganizações societárias ganharam atualidade e notoriedade com a conclusão dos processos de privatização de algumas empresas estatais. Os novos controladores das empresas estatais privatizadas que pagaram ágio pela aquisição das ações encontraram um meio de obter um benefício fiscal que só pode ser viabilizado por operações de incorporação ou cisão de sociedades. Esse 'benefício fiscal' (termo utilizado pela Instrução CVM n. 319/99) consiste em computar, como despesa, o valor do ágio pago na privatização. [...]

Na maioria dos casos das empresas estatais privatizadas, o ágio pago está contabilizado na sociedade que adquiriu um investimento em outra sociedade, a empresa operativa e geradora dos lucros. Portanto, para que o valor do ágio a ser amortizado possa ser confrontado com os lucros gerados pelas atividades operativas é necessário fazer com que ele seja transferido para essa empresa operativa. Tal objetivo é alcançado se a empresa adquirente é incorporada pela empresa investida, que é a empresa lucrativa. (ANDRADE FILHO, 1999, apud Latorraca, 2000, p. 526).

Não se pode deixar de ressaltar que, por interferência da legislação tributária, as operações recebem formas jurídicas algumas vezes conflitantes com a verdadeira realidade econômica, e divergentes dos interesses societários, em prol de objetivos estritamente fiscais, e em desrespeito aos princípios de contabilidade.

5.6 Interferência nas operações de reorganização societária

As reorganizações societárias, através dos institutos da fusão, incorporação e cisão, sempre tiveram a participação ativa da legislação tributária na orientação e regulamentação, principalmente pela concessão de incentivos fiscais e por se transformarem, em alguns casos, em excelentes mecanismos de redução do ônus tributário.

Como comentado no item 5.5.1 precedente, o artigo 21 da Lei n. 9.249/95 estabelece que a pessoa jurídica fusionada, incorporada ou cindida pode optar pela avaliação do acervo líquido a valor contábil ou de mercado, matriz legal do parágrafo 2º do artigo 235 do RIR/99.

Antes dessa norma, a avaliação do acervo nessas operações não se encontrava definida em lei, havendo quem defendesse a obrigatoriedade de serem utilizados os valores do laudo de avaliação a preços de mercado; por outro lado, alguns defendiam a utilização do valor apurado contabilmente, sem qualquer alteração para a realização da operação, o que sem dúvida sempre foi interessante, sob o aspecto tributário.

Com a possibilidade de escolha introduzida pela Lei n. 9.249/95, surgiram dúvidas em relação à adoção de critérios distintos entre as empresas envolvidas nas operações, porém foi publicada a Instrução Normativa SRF n. 11/96, esclarecendo que o critério de avaliação escolhido, contábil ou mercado, deve ser adotado por todas as empresas envolvidas na operação.

No entanto, se a empresa optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, é considerada ganho de capital e tributada no momento da operação e, por esse motivo, El Hajj manifesta-se da seguinte maneira:

Conseqüentemente as empresas que planejam uma reorganização societária tendem a preferir a manutenção dos valores contábeis com o propósito de não estarem sujeitas a tributação nesse momento. Logo, temos incentivo fiscal à incorporação e cisão e desincentivo ao uso dos valores de mercado nessas operações. (EL HAJJ, 1999, p. 137).

Percebe-se que a legislação tributária, induzindo a pessoa jurídica à escolha da melhor opção do ponto de vista fiscal, caso seja possível, interfere na contabilidade, que pode ficar prejudicada, caso não registre a verdadeira essência econômica da operação de redução do capital ou reorganização societária. Por essa razão, Gallo chega à seguinte conclusão:

Os pronunciamentos norte-americanos e internacionais quanto aos registros contábeis das operações de reorganizações societárias enfatizam a essência econômica das mesmas; por outro lado, no Brasil, o reconhecimento contábil considera principalmente o impacto jurídico e fiscal da operação. (GALLO, 2002, p. 319).

Contudo, existe uma situação na legislação tributária que é benéfica, sob o aspecto fiscal, por avaliar a valor de mercado o acervo líquido a ser incorporado.

Essa vantagem ocorre quando se apurar uma perda na incorporação da controlada na controladora; essa perda somente será dedutível se o patrimônio incorporado for avaliado a preço de mercado, conforme dispõe o artigo 430 do RIR/99:

Artigo 430 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;

Esse dispositivo, que encontra sua matriz legal no artigo 34 do Decreto-Lei n. 1.598/77, também interfere na contabilidade, ao permitir que o valor da perda seja registrado no ativo diferido, para futuramente ser amortizado.

Apesar disso, Higuchi (2003, p. 434) entende, contrariando alguns tributaristas e funcionários da Secretaria da Receita Federal, que o artigo 430, acima transcrito, encontra-se revogado tacitamente pela Lei n. 9.532/97, pois essa lei concedeu novo tratamento fiscal à perda e ao ganho apurado na extinção de participação societária, em virtude de incorporação ou fusão, tanto de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, como pelo custo de aquisição.

5.6.1 Na compensação dos prejuízos fiscais

O prejuízo fiscal é um crédito tributário compensável com lucros futuros. Sua sistemática de utilização foi introduzida pelo Decreto-Lei n. 1.598/77 e o direito à sua compensação não pode ser transferido a outra pessoa jurídica, impedimento esse inserido na legislação tributária pelo Decreto-Lei n. 1.730/79.

Ao comentar a inexistência de impedimento legal para a controlada incorporar a controladora, e o recente reconhecimento dessa operação pela legislação fiscal, Higuchi (2003, p. 441) ressalta que “essa forma de incorporação é interessante quando a controlada tem vultoso prejuízo fiscal, sem possibilidade de compensação com seus próprios lucros [...]”.

Nessa situação, é nítida a interferência da legislação tributária na escolha da formalização jurídica da operação e, conseqüentemente, na contabilidade, quando registra, na maioria das vezes, os resultados produzidos por atos e fatos jurídicos, em detrimento da verdadeira essência econômica.

É com freqüência que sociedade controlada com vultoso prejuízo fiscal incorpora sociedade controladora lucrativa e, posteriormente, por razões

comerciais, altera sua denominação social, passando a adotar a mesma da sociedade extinta.

Esse abuso de forma, no entanto, tem sido combatido pelas autoridades tributárias, conforme comenta Higuchi (2003, p. 404) citando decisões de órgãos julgadores, em processos administrativos tributários:

É comum a empresa lucrativa adquirir outra do mesmo ramo de atividade, com vultoso prejuízo fiscal, e, em seguida, a empresa deficitária incorpora a lucrativa. Para preservar o nome comercial, a incorporadora altera a razão ou denominação social, tomando o nome da empresa incorporada. Essa prática é mais de sonegação que de evasão fiscal por utilizar abuso de forma.

O 1º C.C. decidiu que é inaceitável a compensação de seus próprios prejuízos, por parte da empresa incorporadora, quando a referida incorporação se deu de forma apenas aparente, tendo de fato sido extinta a empresa que aparece com a roupagem de incorporadora e sobrevivido a que é tida como incorporada (Ac. n. 103-11.183/91, *DOU* de 29.7.1992)

O que caracteriza legalmente a incorporação é a extinção da incorporada. Se a *incorporadora* perde sua identidade no evento, pois adota a mesma denominação, o mesmo endereço, a mesma atividade e funciona com o mesmo maquinário e pessoal da suposta *incorporada* ela é que foi extinta (Ac. n. 101-81.859/91, *DOU* de 14.2.1992).

5.7 Nas operações de arrendamento mercantil (*leasing*)

As operações de arrendamento mercantil, prática mais conhecida por *leasing*, são divididas em dois grupos, segundo as características do contrato: arrendamentos operacionais e arrendamentos financeiros.

Enquadram-se no primeiro grupo os contratos genuinamente de locação e, no outro, o arrendamento assemelha-se a uma forma de operação de compra e venda com financiamento.

No Brasil, tendo em vista a legislação tributária admitir a dedução, na apuração do lucro real, das contraprestações pagas por força de contrato de *leasing* como custo ou despesa operacional da arrendatária, permissão atualmente prevista pelo artigo 356 do RIR/99, praticamente apenas essa última modalidade de contrato tem sido realizada pelas sociedades de arrendamento mercantil.

A interferência da legislação tributária, portanto, originou-se já com a regulamentação das operações de *leasing* por meio da Lei n. 6.099 (cujo art. 11 é matriz legal do art. 356 do RIR/99), de 12.9.1974, e o Banco Central do Brasil, através da Resolução n. 351, de 17.11.1975, definiu as sociedades autorizadas para a prática de tais operações, e as regulamentou.

Essa lei teve por propósito especificar e disciplinar o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e o tratamento contábil por ela regulamentado se refere ao *leasing* operacional, conforme comenta Niyama:

Em consequência da existência da cláusula de opção de compra, os contratos de *leasing* no Brasil apresentam características acentuadamente financeiras. Entretanto, seu tratamento contábil regulamentado através da Lei n. 6.099/74 e da Resolução n. 351, apresentou características típicas de *leasing* operacional e não de *leasing* financeiro conforme preceituado no modelo norte-americano, uma vez que é a arrendadora que capitaliza o bem arrendado (e deprecia durante a vigência contratual), além de reconhecer como receita de arrendamento, a totalidade das contraprestações devidas. (NIYAMA, 1982, p. 69).

Como a principal característica do *leasing* financeiro é justamente a total liberdade de fixação do preço, para o exercício da opção de compra ao final do contrato, e normalmente esse preço é fixado em importância ínfima, a arrendatária dificilmente deixará de exercer a opção de compra.

Por isso, a operação assemelha-se a uma compra e venda financiada, e recebe inúmeras críticas, como esta de Iudícibus et al.:

Essa operação de arrendamento financeiro é, na realidade, uma operação de financiamento camuflada. Seu não-reconhecimento contábil, como preconizado, implica a não-revelação dos verdadeiros montantes dos ativos de uso sob controle da sociedade arrendatária, a não-indicação dos montantes de recursos totais investidos a produzir receitas e utilidades e, pior do que isso, esconde um passivo genuíno e real, assumido por conta do ativo recebido. Também se distorcem os resultados, pois, normalmente, produz-se uma aceleração indevida na depreciação do bem, via contraprestação do arrendamento, bem como sua ativação, ao final do contrato, pelo valor de opção, quase sempre substancialmente inferior ao seu efetivo valor de mercado e de uso. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 232).

Apesar da experiência prática das empresas de arrendamento mercantil ter exigido, em relação aos aspectos contábeis e fiscais, alterações, no sentido de aperfeiçoar a sistemática que era adotada na contabilização dessas operações, que vieram através das Portarias MF ns. 376/76 e 564/78, ainda assim continuam sendo objeto de críticas, por ferirem princípios de contabilidade, principalmente porque esse último ato normativo tributário, que vigora até hoje, fortaleceu a metodologia financeira no registro das operações.

Essa é a principal razão destes comentários de Iudícibus et al):

[...] há, inclusive, por parte das sociedades arrendadoras, normas fiscais (encampadas pelo Banco Central) que produzem distorções significativas nos resultados e nos próprios Balanços. Tanto são inconfiáveis essas demonstrações (e totalmente fora dos princípios contábeis) que a maior parte dessas instituições utiliza, para fins internos, Balanços e resultados elaborados como preconizado [...]. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 232).

Enfim, o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, de acordo com o artigo 415 do RIR/99, rege-se pelas disposições das Leis ns. 6.099/74 e 7.132/83, observadas as normas de apuração contábil de resultados fixadas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

5.8 Nas atividades de construção, incorporação e compra e venda de imóveis

Empresas que desenvolvem atividades de compra e venda, incorporação, construção e loteamento de imóveis utilizam-se das contas de resultado de exercícios futuros por imposição tributária, e não por determinação técnica.

Tecnicamente, nesse grupo do balanço patrimonial, são classificadas receitas de exercícios futuros diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes, por determinação do artigo 182 da Lei n. 6.404/76.

Segundo Iudícibus et al., esse é um grupo que tem “criado grandes divergências de interpretação quanto a seu exato significado e conteúdo” e seu objetivo “é abrigar *receitas* já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultados em anos futuros, [...] sendo que *já devem estar deduzidas* dos custos e despesas correspondentes, incorridas ou a incorrer”. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 250).

Assim sendo, a utilização desse grupo é muito restrita, porque dele apenas devem “constar valores recebidos que não serão, em hipótese alguma, devolvidos pela empresa, nem representam obrigação qualquer de sua parte de entregar bens e serviços”, complementam Iudícibus et al. (2000, p. 251).

A utilização pura e simples do princípio de competência na apuração e tributação dos resultados das transações realizadas por empresas imobiliárias traria conseqüências negativas, como a tributação excessiva no início do empreendimento, e a possível descapitalização da empresa.

Assim, com o objetivo de adaptar o regime de competência de exercício às peculiaridades da atividade imobiliária, que diferem totalmente das práticas usuais do comércio, indústria ou do setor de serviços, já que, na venda de imóveis, os recebimentos podem acontecer em longos períodos, e há a venda de unidades imobiliárias ainda não concluídas, o legislador tributário editou o artigo 29 do Decreto-Lei n. 1.598/77.

No entanto, esse artigo determinava que os resultados de empreendimentos imobiliários, apurados, opcionalmente, de acordo com o efetivo recebimento da venda, fossem registrados na contabilidade, tendo sido confirmada a aplicação desse preceito pelo Parecer Normativo CST n. 11/79.

Atualmente, o referido dispositivo do decreto-lei constitui-se na matriz legal do artigo 413 do RIR/99, que se apresenta com a seguinte redação:

Artigo 413 - Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto *poderá*, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas:

I - o lucro bruto será registrado *em conta específica de resultados de exercícios futuros*, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado, se for o caso;

II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período; (nossos grifos)

A adoção do regime de caixa para reconhecimento do lucro nas vendas a prazo ou em prestações é uma opção, e não uma regra, conclusão evidente pelo próprio significado da palavra *poderá*. Assegura Latorraca (2000, p. 330) ser a apropriação dos resultados conforme o recebimento exclusivamente para efeito de determinar o lucro real.

Contudo, a Instrução Normativa SRF n. 84/79, alterada pelas Instruções Normativas SRF ns. 23/83 e 67/88, impôs a escrituração na contabilidade e proibiu a utilização do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para o registro de todas as normas e procedimentos, detalhadamente descritos nesses atos normativos, e necessários à observância da apuração e tributação dos resultados operacionais dos contribuintes cuja atividade econômica seja a compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda.

Há mais de 23 anos, Kawashita (1980) apresentou uma solução para a conciliação entre os interesses fiscais, através da utilização do LALUR, e os contábeis, com a constituição da reserva de lucros a realizar, assim como já reconhecia que:

A regra fiscal retromencionada traz à escrituração mercantil das empresas imobiliárias profundas conseqüências, ao exigir-se que as empresas contrariem a orientação emanada pela Lei n. 6.404/76 no sentido de manter uma separação nítida entre a escrituração comercial e fiscal. (KAWASHITA, 1980, p. 11).

Higuchi (2003, p. 446) menciona a crítica dos contabilistas ao uso indevido de contas no grupo de resultados de exercícios futuros, mas diz não ser essa crítica “válida quando se permite o uso do custo orçado na apuração do resultado”, pois, nesse caso, “o controle no LALUR é impraticável”.

Todavia, admitem Iudícibus et al. que o tratamento deveria ser igual ao que a própria legislação fiscal admite para a venda, em contratos de longo prazo, de bens não acabados, ou seja, quando “a entidade cumpre com a fase economicamente mais importante de seu processo de geração de riqueza, que é a execução do contrato”. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 255).

5.9 Considerações finais

O patrimônio da entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações, por ser o objeto da Contabilidade, é o campo delimitador dessa ciência e sempre será utilizado para exercer a função de suprir as necessidades da entidade.

A determinação econômica das mutações patrimoniais, com o reconhecimento integral e no exato instante que acontece, torna-se possível com a definição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais fundamentados nos princípios de contabilidade.

Esses princípios conduzem a técnicas e critérios de avaliação que, empregados adequadamente, corrigem distorções e evitam a apuração antecipada de resultados. Protegem o patrimônio da redução indevida pela tributação de acréscimo patrimonial ainda não realizado, preservando, portanto, a continuidade da entidade.

O acréscimo patrimonial é representado pelo lucro e, em Contabilidade, ele é aquilo “que se pode distribuir durante um período, mantendo a potencialidade do patrimônio líquido inicial intacta”. É, portanto, a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não-operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, devendo ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

A partir do lucro apurado pela demonstração do resultado do exercício, chega-se, através de alguns ajustes, ao lucro tributável, denominado lucro real. Esses ajustes constituem-se, basicamente, em despesas e provisões

contabilizadas que, por exigência da legislação do imposto sobre a renda, não devem compor o lucro real, e são transcritos e controlados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Esse livro de registro fiscal foi instituído por exigência da legislação societária, para manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, e passou a ser de adoção obrigatória para as sociedades tributadas pelo regime do lucro real.

O LALUR deveria servir, única e exclusivamente, para registrar ajustes ao lucro líquido do exercício necessários para determinar o lucro real e demonstrar registros contábeis impostos pelos preceitos da lei tributária.

A principal aplicação prática desse livro fiscal deveria ser a de impedir que a legislação tributária exercesse interferência na apuração do lucro contábil, preservando, assim, a adequada aplicação dos princípios de contabilidade, o que foi parcialmente alcançado.

A adoção parcial da função primordial desse livro auxiliar deu-se porque surgiram, no início da sua implantação, atos normativos expedidos pelas autoridades tributárias obrigando que determinações exclusivamente fiscais fossem documentadas na escrituração mercantil, por questões de ordem prática e interpretações equivocadas quanto à utilização do LALUR.

Essa interferência da legislação tributária na contabilidade se deu primeiramente com a vigência do Decreto-Lei n. 1.598/77, e foi negativa, principalmente porque interferiu na escrituração mercantil.

A interferência que impõe obrigatoriamente critérios de reconhecimento e avaliação para os elementos patrimoniais é a mais prejudicial, e exemplo clássico são as regras de reconhecimento e contabilização das receitas pelo regime de caixa, nas vendas das empresas imobiliárias, para pagamento a prazo.

No entanto, ela pode ser positiva, ao inovar tecnicamente, sem conflitar com os princípios contábeis, ou quando contribui para o enriquecimento, esclarecimento ou compreensão técnica de um tema.

Pode-se citar como exemplos de interferência positiva: a obrigatoriedade da adoção do princípio da competência no regime de apuração do lucro real, o desdobramento do custo de aquisição dos investimentos relevantes e o tratamento contábil da realização da reserva de reavaliação reflexa.

A maior parte das interferências negativas da legislação tributária direciona-se na contramão da aplicação dos princípios da competência e da prudência, principalmente, mas sem se esquecer de reconhecer que outros princípios também são atingidos.

Ora ocorrem interferências no momento da realização da receita, no confronto do custo e despesa com a receita nos respectivos períodos competentes, ora criando restrições na dedução de despesas incorridas ou provisões devidamente comprovadas como necessárias à proteção do patrimônio da entidade.

Assim, a legislação tributária, quando estipula limites para despesas, não admite determinadas provisões ou, também, estimula a adoção do regime de caixa, está interferindo na aplicação dos princípios contábeis, embora, nesse caso, incumba ao contador observar rigorosamente as orientações das Normas Brasileiras de Contabilidade.

6 CONCLUSÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA PESQUISAS

6.1 Conclusões finais

Este estudo procurou enfatizar a importância dos axiomas e postulados, ou seja, dos princípios propriamente ditos, para a existência de uma ciência aplicada, e identificou dispositivos da legislação tributária causadores de interferências na aplicação dos princípios de contabilidade.

Com a abordagem conjunta dos princípios contábeis e tributários, à luz da doutrina predominante, foi possível observar certa semelhança entre o princípio da continuidade e o princípio constitucional da vedação ao confisco, porque ambos visam a proteção e segurança do patrimônio da entidade, embora existam afirmações de que os objetivos do Direito Tributário sejam completamente distintos dos da Contabilidade.

Enfraquece essas afirmações a existência de uma forte inter-relação entre o Direito e a Contabilidade, fato comprovado pela própria legislação tributária (Dec.-Lei n. 1.598/77), quando designa as demonstrações contábeis como instrumentos capazes de avaliar a mutação do patrimônio societário.

A identificação de algumas interferências da legislação tributária nos princípios de contabilidade comprovou a importância da aplicação desses princípios na apuração do lucro e do patrimônio, principalmente na determinação do acréscimo patrimonial, visto que representa a renda tributável, também sujeita à aplicação de outros princípios, tributários e constitucionais.

Essa legislação tornou explícito e consagrado, após a Lei n. 6.404/76, que da escrituração mercantil da pessoa jurídica extrai-se a renda tributável, o verdadeiro acréscimo patrimonial, denominado pelo Direito Tributário de lucro real, que é apurado a partir do lucro líquido do exercício, instituto disciplinado por essa lei societária, pertencente ao Direito privado

Ficou registrada, também, a existência de uma norma (art. 110) no Código Tributário Nacional que proíbe a lei tributária ordinária de alterar o conceito de lucro, tal como construído no Direito privado.

Na mesma lei societária (§ 2º do art. 177 da Lei n. 6.404/76), manteve-se nítida a intenção de segregação da escrituração comercial e a fiscal, ao exigir o

registro, em livros auxiliares, dos efeitos decorrentes de métodos ou critérios divergentes dos princípios contábeis.

O LALUR foi o registro auxiliar fiscal criado. A partir dele, os ajustes ao lucro líquido necessários à observância de preceitos da legislação tributária, de natureza exclusivamente fiscal, não mais deveriam constar da escrituração comercial. Porém, já na sua implantação, alguns pronunciamentos das autoridades tributárias exigiram que normas com objetivos exclusivamente tributários fossem adotadas, através do lançamento contábil na escrituração mercantil.

Com a correta utilização do LALUR, a partir do Decreto-Lei n. 1.598/77, poderiam ter sido evitadas as interferências da legislação tributária mais prejudiciais à contabilidade, que são a arbitrariedade de critério de avaliação dos elementos patrimoniais, a determinação de registros contábeis de reflexo exclusivamente fiscal e procedimentos e classificações contábeis.

Embora esse decreto-lei represente base substancial do RIR/99, a legislação tributária sofreu inúmeras mudanças desde aquela época, tendo sido aperfeiçoada no aspecto de controle e arrecadação tributária, entretanto tornando-se prejudicial à evolução e disseminação da aplicação dos princípios da Ciência Contábil, e desobediente quanto à aceitação do entendimento doutrinário em relação aos princípios do Direito Tributário.

A interferência das normas tributárias no âmbito da apuração do lucro real normalmente é de iniciativa do legislador tributário, porém, na escrituração comercial, a interferência acontece por manifestação expressa da autoridade administrativa, através de atos normativos.

Com a discricionariedade do legislador ordinário na fixação de critérios para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, os princípios de contabilidade podem sofrer interferência, causada pela não-conformidade da legislação ordinária com o aspecto material da hipótese de incidência desse tributo.

Então, com as várias vedações na apuração do lucro real, de despesas, provisões, perdas não-operacionais etc., com certeza a tributação do imposto não alcançará apenas o verdadeiro acréscimo patrimonial, mas o patrimônio da entidade também poderá ser comprometido, exigindo-se, para essa situação, a aplicação do princípio da continuidade.

Pode-se afirmar também que a vedação da legislação tributária para a dedução de todas provisões contábeis, de maneira igual para todas as pessoas que se encontrem em situação de desigualdade, pode ferir o princípio da isonomia e, conseqüentemente, atingir o da capacidade contributiva.

Sendo assim, a legislação, ao tributar lucro inexistente, está subtraindo parte do patrimônio da entidade (diminuição representada pelo pagamento do imposto sobre a renda), colocando, dessa forma, a atividade em risco de descontinuidade, ao dilapidar a fonte produtora de novas riquezas.

Portanto, o reconhecimento contábil das perdas decorrentes de fatos já conhecidos e certos de acontecer, apenas dependente de evento futuro, em observância aos princípios contábeis da oportunidade e do conservadorismo (prudência) visam proteger o patrimônio da entidade, ao demonstrar, de forma segura, o verdadeiro acréscimo patrimonial passível de tributação e de distribuição aos sócios, em retorno ao capital investido.

Outrossim, ficou consignado que o acréscimo patrimonial extraído das demonstrações contábeis levantadas com observância dos princípios de contabilidade, implícitos na Lei n. 6.404/76, somente obterá aptidão jurídica para suportar a incidência do imposto sobre a renda se for revelador de riqueza nova.

Nesse caso, qualquer discussão jurídica sobre os conceitos de renda, de aquisição de disponibilidade econômica ou de acréscimo patrimonial não deverá afastar-se dos conceitos de lucro líquido do exercício e de lucro real.

Diante disso, é possível afirmar que, algumas vezes, a legislação tributária, ao violar os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, estará interferindo na aplicação dos princípios de contabilidade, com ênfase nos da continuidade e da prudência.

O princípio da prudência, aplicado na medida certa, é fundamental para garantir a continuidade da entidade, pois a diminuição patrimonial pode ser conhecida e comprovada, porém, por não ter sido ainda realizada, está sujeita ao imposto de renda segundo a legislação em vigor.

Por isso, devem ser estabelecidos com clareza os fundamentos e os limites aos quais se deve submeter o legislador infraconstitucional, na determinação de ajustes ao lucro líquido, para que se evite considerar na base de cálculo do imposto sobre a renda elementos que não correspondam ao verdadeiro acréscimo patrimonial realizado.

Portanto, a Contabilidade procura, através da aplicação dos seus princípios, primordialmente e no sentido mais amplo possível, depurar economicamente o patrimônio da entidade, exibindo as variações ocorridas por acréscimos ou reduções patrimoniais, as quais aproximam-se da real capacidade econômica e representam o fidedigno aumento ou diminuição de riqueza.

Enfim, os princípios de contabilidade são fundamentais para a fiel apresentação do patrimônio, e sua correta aplicação é indispensável à adequada quantificação dos componentes patrimoniais e à identificação das mutações sofridas, bem como constituem importante papel para aferir a capacidade futura de geração de resultados. Em suma, os princípios orientam a quantificação, de forma global, da eficiência das atividades empresariais e, portanto, da sua capacidade econômica e financeira.

Mesmo que ainda se reconheça a disparidade total entre os objetivos do Direito e da Contabilidade, será sempre imprescindível a adequada aplicação dos princípios de contabilidade, para a determinação do real acréscimo patrimonial e, toda vez que a legislação tributária exigir o reconhecimento, na escrituração contábil, de resultado na avaliação de elemento patrimonial por critério distinto do previsto na Lei n. 6.404/76, ocorrerá a interferência da legislação na aplicação desses princípios.

Assim, conforme exposto neste estudo, e como se pôde constatar, embora a Lei n. 6.404/76 tenha disposto que a contabilidade não deve sofrer a interferência da legislação tributária, quando esta estabelece critérios diferentes dos adotados pelos princípios contábeis, ainda existe no Brasil forte interferência das normas do imposto sobre a renda, de modo a alterar os resultados apurados e apresentados pelas companhias, em suas demonstrações contábeis, conforme demonstrado no quadro a seguir:

CAPÍTULO 5 – ALGUMAS INTERFERÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONTABILIDADE					
DESCRIÇÃO DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS	POSITIVA		NEGATIVA		PRINCÍPIOS SUJEITOS A INTERFERÊNCIA
	C	F	C	F	
5.2 – NO ATIVO CIRCULANTE E REALIZÁVEL A LONGO PRAZO					
5.2.1.1 – EM BANCOS CONTA MOVIMENTO					Oportunidade e Competência
5.2.1.2 – EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS - FUNDO DE RENDA FIXA					Continuidade
5.2.2 – NAS CONTAS A RECEBER E OUTROS CRÉDITOS					Continuidade, Oportunidade e Competência
5.2.2.2 – NA BAIXA DE CRÉDITOS PRESCRITOS					Oportunidade
5.2.2.3 – NA CONTABILIZAÇÃO DA PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA					Oportunidade e Prudência
5.2.3 – NA AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES DE MERCADORIAS E PRODUTOS					Custo Base de Valor
5.2.3.1 – PROVISÃO PARA AJUSTE A MERCADO					Oportunidade e Prudência
5.2.4 – APLICAÇÃO DE RECURSOS EM DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE					Oportunidade
5.2.5 – EMPRÉSTIMO A RECEBER DE PESSOAS LIGADAS A MUTUANTE					Continuidade e Competência
5.3 – NO ATIVO PERMANENTE					
5.3.1 – EM INVESTIMENTOS					
5.3.1.1 – MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL					Custo Base de Valor
5.3.1.2 – NO ÁGIO, DESÁGIO E SUAS AMORTIZAÇÕES					Oportunidade e Competência
5.3.1.3 – RESERVA DE REAVLIAÇÃO REFLEXA					Oportunidade
5.3.2 – NO IMOBILIZADO					
5.3.2.1 – NA DETERMINAÇÃO DO CRITÉRIO DE DEPRECIÇÃO					Continuidade e Oportunidade
5.3.2.2 – DEPRECIÇÃO ACELERADA CONTÁBIL X FISCAL					Continuidade
5.4 – NO PASSIVO CIRCULANTE					
5.4.1 – PROVISÕES E CONTAS A PAGAR					Continuidade e Prudência
5.4.2 – JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO					Entidade, Continuidade e Oportunidade
5.5 – NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
5.5.1 – NO AUMENTO, REDUÇÃO OU CISAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL					Entidade e Oportunidade
5.5.2 – QUANDO DA REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVLIAÇÃO					Entidade, Continuidade e Oportunidade
5.6 – A INTERFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA					Continuidade, Oportunidade e Custo Base de Valor
5.6.1 – NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS					Entidade, Continuidade e Oportunidade
5.7 – NAS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - LEASING					Continuidade, Oportunidade, Competência e Prudência
5.8 – NAS OPERAÇÕES DE CONSTRUÇÃO, INCORPORAÇÃO E COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS					Continuidade e Competência
C - Compulsória F - Facultativa					

Quadro 7 – Classificação das interferências identificadas da legislação do imposto sobre a renda na contabilidade

6.2 Sugestões para pesquisas

Esta dissertação propõe alguns trabalhos a serem desenvolvidos:

- a) pesquisa e análise de demonstrações contábeis publicadas, extraíndo informações existentes que sejam decorrentes de interferências claras ou intrínsecas da legislação do imposto de renda;
- b) pesquisa e análise de demonstrações contábeis publicadas, extraíndo informações sobre a constituição de provisões, comparando, dentro do mesmo ramo de atividade ou setor, os tipos de provisões constituídas ou não, a fim de detectar interferências claras ou intrínsecas da legislação do imposto sobre a renda;
- c) estudo comparativo das interferências do imposto sobre a renda na contabilidade no Brasil, com as de outros países;
- d) pesquisa sobre o ensino da Contabilidade Tributária, prevista no conteúdo programático dos cursos de graduação em Ciências Contábeis; existência ou não de uma abordagem crítica à legislação tributária e suas interferências na aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.
- e) identificação da interferência no critério de avaliação dos elementos patrimoniais e nos princípios contábeis nas decisões dos tribunais, em processo de ilegalidade e inconstitucionalidade tributária;
- f) desenvolvimento de um modelo de controle das interferências compulsórias causadas pela legislação do imposto sobre a renda na apuração contábil do lucro líquido, que assegure o registro contábil dessas interferências apenas através do imposto sobre a renda diferido;
- g) identificação e análise das disposições da legislação tributária, não apenas relativas ao imposto sobre a renda, mas aos outros tributos, e que permitam economia tributária, quando adotadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Mairo Caldeira. Imposto sobre a renda – A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica – Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 12, n. 43, p. 144-164, jan./mar. 1988.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6023: Informação e documentação – Referências – Elaboração*. Rio de Janeiro: 2002.

_____. *NBR 6024: Numeração progressiva das seções de um documento*. Rio de Janeiro: 2003.

_____. *NBR 6027: Sumário*. Rio de Janeiro: 2003.

_____. *NBR 6028: Resumos*. Rio de Janeiro: 2003.

_____. *NBR 10520: Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação*. Rio de Janeiro: 2002

_____. *NBR 14724: Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação*. Rio de Janeiro: 2002.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 16, n. 62, p. 111-132, out./dez. 1992.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. 667p.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. 2001. 186 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BRANDALISE, Luiz Antonio. *A contabilidade e o lucro real: tributação mensal ou anual*. 1995. 159 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

BRASIL. Código Civil (2002). *Novo Código Civil Brasileiro*: Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. 3. ed. rev. ampl. Coordenação de Giselle de Melo Braga Tapai; colaboração de Ana Paula Alexandre [et al.]; prefácio do Professor Miguel Reale. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 109-124.

BUENO, Artur Franco. *Análise empírica do "Dividend Yield" das ações brasileiras*. 2000. 199 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. *Introdução à hermenêutica das demonstrações contábeis: com interpretação de disposições da Lei n. 6.404/76 e normas CVM*. São Paulo: Atlas, 1997.

CANTO, Gilberto Uihôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 34-40.

CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 1997.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Princípios constitucionais tributários e reforma fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 16, n. 61, p. 123-128, jul./set. 1992.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Deliberação n. 29 de 5 de fevereiro de 1986. Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. *DOU*, de 13 de fevereiro de 1986, p. 2.421. Disponível em: <www.cvm.org.br/asp/cvmww/atos/exiatio.asp?File=\\deli\\deli029.htm>. Acesso em: 9 out. 2003.

_____. Deliberação n. 183 de 19 de junho de 1995. Reavaliação de Ativos. *DOU*, de 22 de junho de 1995, p. 9.157/9.158. Disponível em: <www.cvm.org.br/asp/cvmww/atos/exiatio.asp?File=\\deli\\deli029.htm>. Acesso em: 9 out. 2003.

_____. Deliberação n. 207 de 13 de dezembro de 1996. Contabilização dos juros sobre o capital próprio previstos na Lei n. 9.249/95. *DOU*, de 27 de dezembro de 1996, p. 28.729. Disponível em: <www.cvm.org.br/asp/cvmww/atos/exiatio.asp?File=\\deli\\deli029.htm>. Acesso em: 9 out. 2003.

_____. Deliberação n. 294, de 26 de março de 1999. Tratamento contábil dos ajustes de ativos e passivos em moeda estrangeira. *DOU*, de 30 de março de 1999, p. 205. Disponível em: <www.cvm.org.br/asp/cvmww/atos/exiatio.asp?File=\\deli\\deli029.htm>. Acesso em: 9 out. 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução n. 750 de 29 de dezembro de 1993. Princípios Fundamentais de Contabilidade. *DOU*, de 31 de dezembro de 1993. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 2 jul. 2003.

_____. Resolução n. 774, de 16 de dezembro de 1994. Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. *DOU*, de 18 de janeiro de 1995. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 2 jul. 2003.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 204-215.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar.1991.

_____. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 24-33.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

D'AURIA, Francisco. *Primeiros princípios de contabilidade pura*. São Paulo: Nacional, 1959.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar José. *Vocabulário jurídico*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Artifícios do legislador para tributar o patrimônio sem licença da Constituição*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *Tributação de renda versus tributação do patrimônio*. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. Correção monetária e demonstrações financeiras – Conceito de renda – Imposto sobre patrimônio – Lucros fictícios – Direito adquirido a deduções e correções – Lei n. 8.200/91, de 28.6.1991. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 16, n. 59, p. 124-159, jan./mar. 1992.

DIAS, José do Nascimento; NASCIMENTO, David Loureiro. *Imposto de renda pessoa jurídica: legislação anotada*. São Paulo: Atlas, 1998.

EL HAJJ, Zaina Said. *Business combination e consolidação: uma abordagem comparativa entre as normas dos US-GAAP, IASC e Brasil*. 1999. 207 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FABRETI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FEDERIGHI, Wanderley José. *Direito tributário: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

_____. *Temas contábeis*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Princípios e normas contábeis*. São Paulo: FECAP, 1999.

GALLO, Mauro Fernando. *Uma contribuição ao estudo do planejamento tributário nos processos de fusão, incorporação e cisão*. 2002. 332 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – UNIFECAP, São Paulo, 2002.

GERMANO, Carmen de Faria Granja. *Retrospectiva das teses de contabilidade até 1988*. 1988. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1988.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei*. São Paulo: Dialética, 1998.

GUERREIRO, Rutnéia Navarro. *Limites à modificação do lucro líquido para fins tributários*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *Indedutibilidade de despesas operacionais*. São Paulo: Dialética, 1995.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 29. ed. São Paulo: IR Publicações, 2004.

_____. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HOLDERER, Steffen Kurt. *Diferimento de imposto de renda*. 1987. 62 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES (IBRACON). *Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. 2. tiragem. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAWASHITA, Akio. *Apuração e tributação do lucro nas vendas a prazo ou a prestação de imóveis com o reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita de venda recebida*. 1980. 124 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos da metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa*. 18. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

LATORRACA, Nilton. *Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

_____. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 95-108.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros 1995.

_____. Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 12, n. 45, p. 175-187, jul./set. 1988.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 41-55.

MALERBI, Diva et al. Legalidade e igualdade em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 58, p. 200-204, out./dez. 1991.

MANGIAPELO, Lidia. *Estoques industriais: um estudo sobre o conflito entre os princípios contábeis e as normas legais e fiscais no Brasil, após a Lei das S/A (Lei n. 6.404/76)*. 1984. 206 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1984.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Lucro líquido tributável. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 12, 43, p. 201-221, jan./mar. 1988.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. O objeto e o fato gerador do imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 56-65.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. *Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras*. 11. ed. São Paulo: Frase, 2002.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *O tratamento contábil do leasing (arrendamento mercantil) nas demonstrações financeiras da sociedade arrendadora*. 1982. 213 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Impostos diretos: IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF. Impostos Indiretos: IPI, ICMS, IR e II*. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

_____. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. *Manual de contabilidade tributária*. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A extinção da correção monetária das demonstrações financeiras – A tributação das variações monetárias ativas – A vedação da dedutibilidade de despesas e custos*. São Paulo: Dialética, 1996(a).

_____. Variados efeitos fiscais da correção monetária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996(b). p. 132-168.

PAES, Paulo Roberto Tavares. *Manual das sociedades anônimas: legislação, jurisprudência, modelos e formulários*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. *Metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Futura, 1998.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

PEREIRA, Anisio Candido. *Análise contábil-financeira e avaliação de projetos na pequena e média empresa: experiência e sugestões*. 1983. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1983.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Análise crítica da literatura didática brasileira sobre princípios contábeis e sua relação com a formação do bacharel em ciências contábeis: estudo sobre instituições de ensino superior da cidade de São Paulo*. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – FACESP/FECAP, São Paulo, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. *Contabilidade avançada*. São Paulo: Atlas, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998.

RODRIGUES, Maria de Lourdes S.; SILVA, Tania Moura da. As normas e os princípios contábeis face à legislação tributária: alguns conflitos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 14., 1992, Salvador. *Anais...* Salvador: Conselho Federal de Contabilidade (CRF), 1992.

ROLIM, João Dácio. *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos: adições e exclusões ao lucro real*. São Paulo: Dialética, 1995.

SA, Antônio Lopes. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. *Contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, José Manoel de Carvalho. *Código Civil brasileiro interpretado*. São Paulo: Freitas Bastos, 1955.

SCHMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Laercio Baptista. *A contabilidade no Brasil: aspectos do desenvolvimento por influência da legislação e do contabilista*. 1980. 278 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

SEGRETTI, João Bosco. *Análise dos efeitos da Instrução Normativa SRF 84/79 na apuração do lucro e situação patrimonial das empresas de construção de*

imóveis para venda. 1983. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1983.

_____. *Contribuição à gestão econômica das instituições financeiras do Sistema Financeiro da Habitação – SFH, através da contabilidade gerencial*. 1991. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.

TEBECHRANI, Alberto; CAMPOS, Fortunato Bassani; MACHADO, José Luiz Ribeiro. *Novo regulamento do imposto de renda: Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999*. São Paulo: Resenha Editora, 2002.

TORIBIO, Ary. *Participações societárias: aspectos contábeis e tributários*. 1980. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

_____. *Correção monetária e lucro tributável*. 1987. 94 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

TREVISAN, AUDITORES E CONSULTORES. I. R. – Tributação de despesa? Artigos 7º e 8º da Lei 8.541/92 e o princípio da capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 16, n. 61, p. 201-206, jul./set. 1992.

_____. *Provisão para devedores duvidosos – Instituições financeiras*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 16, n. 59, p. 213-224, jan./mar. 1992.

VALERO, Luiz Martins. *Legislação do imposto sobre a renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

VASCONCELOS, N. P. *Manual para edição de trabalhos acadêmicos*. 2. ed. São Paulo: Fiuza, 2002.

VIEIRA, Sonia. *Como escrever uma tese*. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.