

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO**

**FECAP**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JESSICA GARCIA BATISTA**

**A PRESENÇA DAS NORMAS CONTÁBEIS NA *RATIO*  
*DECIDENDI* NAS DECISÕES DO CARF**

**São Paulo**

**2021**

**JESSICA GARCIA BATISTA**

**A PRESENÇA DAS NORMAS CONTÁBEIS NA *RATIO DECIDENDI*  
NAS DECISÕES DO CARF**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio  
Álvares Penteado – FECAP, como requisito para  
obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges  
Slavov**

**São Paulo**

**2021**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Prof. Dr. Edison Simoni da Silva  
Reitor

Prof. Dr. Ronaldo Fróes de Carvalho  
Pró-reitor de Graduação

Prof. Dr. Alexandre Sanches Garcia  
Pró-reitor de Pós-Graduação

### FICHA CATALOGRÁFICA

B333p	Batista, Jessica Garcia A presença das normas contábeis na <i>ratio decidendi</i> nas decisões do CARF/ Jessica Garcia Batista. - - São Paulo, 2021. 101 f. Orientador: Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov Dissertação (mestrado) – Fundação de Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Centro Universitário Álvares Penteado – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis. 1. Contabilidade – Normas. 2. Contabilidade – Normas – Brasil. 3. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Normas. <b>CDD: 657.0218</b>
-------	--

Bibliotecária responsável: Iruama de O. da Silva, CRB-8/10268.

**JESSICA GARCIA BATISTA**

**A PRESENÇA DAS NORMAS CONTÁBEIS NA *RATIO DECIDENDI*  
NAS DECISÕES DO CARF**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA:**

---

**Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Antônio Lopo Martinez**  
**Universidade de São Paulo - USP**

---

**Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 08 de abril de 2021.**

## **Dedicatória**

Aos meus Pais, pelo apoio e carinho dedicados em todos esses anos, minha eterna gratidão.

## Agradecimentos

Decidir por cursar uma pós-graduação *stritu senso*, num primeiro momento, pode até parecer uma decisão fácil de se tomar, um curso de relativa duração, com a conclusão em curto espaço de tempo e entrega de trabalho e defesa final.

Entretanto, a decisão passa por uma avaliação muito profunda, porque esse não é um curso qualquer, é daqueles que exigem do aluno extrema dedicação, perseverança e resiliência.

A cada crédito concluído, a cada projeto e artigo ligo e entregue, se vão horas e horas de leitura, estudo e discussão.

O estudo nunca traz somente o aprendizado material para o estudante. Ele sempre carrega em si uma carga muito grande de transformação, pessoal, intelectual e profissional também.

Por isso, minha grande admiração por todos aqueles que decidem trilhar este caminho, tortuoso, mas recompensador ao final.

Para mim não foi diferente, o desafio de trilhar o caminho do conhecimento foi uma decisão pensada e avaliada, certa de que ao final seria recompensadora, como o foi.

Aliado ao desafio, não posso deixar de agradecer a todos aqueles que me guiaram até aqui.

Rendo minhas homenagens e profundo agradecimento a todos os professores que me auxiliaram nesta caminhada, com apontamentos, chamadas de atenção e orientações de extrema importância, e muito valiosas para o meu crescimento acadêmico e profissional.

Rendo especial agradecimento ao meu Prof. Orientador, Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov, que mesmo num momento conturbado como o ano de 2020 me acolheu como orientanda e me auxiliou no caminho desafiador da dissertação.

Agradecimento especial também aos Professores Elionor Farah Jreige Weffort e Antônio Lopo Martinez, que com suas avaliações e orientações muito contribuíram para o melhoramento não só da dissertação, mas também para meu olhar frente aos desafios da pesquisa acadêmica.

É com muita alegria e gratidão que finalizo o mestrado!

## Resumo

Batista, Jessica G. (2021). *A presença das normas contábeis na ratio decidendi nas decisões do carf* (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteadó, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteadó – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

A contabilidade brasileira passou nos últimos anos por grande transformação com a introdução de normativas para sua convergência às normas internacionais. Apesar da separação entre contabilidade societária e tributária estar indicada nas normas, como as informações das entidades, produzidas e controladas pela contabilidade societária, são a base para a contabilidade tributária, que se apoia nas referidas informações para o lançamento de tributos, buscou-se com a pesquisa desenvolvida no presente trabalho analisar a presença das normas contábeis nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Para alcançar o objetivo proposto, foram analisados os acórdãos do período de 2014 a 2019, selecionados da amostra e que apresentaram a menção à alguma norma contábil, sendo na análise documental empregada não só o estudo aprofundado dos casos, mas também pela ferramenta de organização e análise qualitativa do programa NVivo. No estudo foi possível verificar que as citações a diversas normativas contábeis, tais como normas da CVM, Pronunciamentos CPC, Resoluções do CFC, Lei n. 6.404, (1976), Lei n. 11.638, (2007), Cosif, dentre outras, foram exaustivamente analisadas nos julgamentos. Os resultados apresentados na pesquisa conferiram os impactos das normas no estudo para o julgamento das questões levantadas pelo Fisco ou contribuinte. O resultado da pesquisa apontou que dos casos analisados 73% apontaram ao menos uma norma contábil, demonstrando que as normas contábeis impactam as decisões do CARF, pois são consideradas na interpretação e avaliação da documentação e escrituração contábil firmada pelos contribuintes. Do total dos casos avaliados 63% foram vencidos pela Fazenda. Dos resultados, é possível afirmar que as normas contábeis impactam as decisões do CARF, inclusive a documentação contábil e fiscal, de forma favorável ao Fisco, bem como forte relação entre o relator do voto vencedor, membro do Fisco.

**Palavras-chave:** Normas contábeis. Convergência internacional. Contencioso fiscal. CARF.

## Abstract

Batista, Jessica G. (2021). *The presence of accounting standards in the ratio decidendi in CARF decisions* (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

The Brazilian accounting has undergone a major transformation in recent years with the introduction of regulations for its convergence with international standards. Although the separation between corporate and tax accounting is indicated in the rules, as the information of the entities, produced and controlled by corporate accounting, they are the basis for tax accounting, which is based on the referred information for the assessment of taxes, it was sought with the research developed in the present work analyze the presence of accounting standards in the decisions of the Administrative Council of Tax Appeals - CARF. In order to achieve the proposed objective, the judgments from 2014 to 2019 were analyzed, selected from the sample and which presented the mention of some accounting standard, being used in the document analysis not only the in-depth study of the cases, but also by the organization tool and qualitative analysis of the NVivo program. In the study it was possible to verify that the citations to several accounting standards, such as CVM rules, CPC Pronouncements, CFC Resolutions, Law no. 6,404, (1976), Law no. 11,638, (2007), Cosif, among others, were thoroughly analyzed in the judgments. The results presented in the survey checked the impacts of the standards in the study for the judgment of the issues raised by the Tax Authorities or taxpayer. The result of the survey showed that 73% of the cases analyzed indicated at least one accounting standard, demonstrating that accounting standards impact CARF decisions, as they are considered in the interpretation and evaluation of the accounting documentation and bookkeeping signed by taxpayers. Of the total cases evaluated, 63% were won by the Treasury. From the results, it is possible to affirm that the accounting standards impact the decisions of the CARF, including the accounting and tax documentation, in a favorable way to the Tax Authorities, as well as a strong relationship between the rapporteur of the winning vote, member of the Tax Authorities.

**Key-words:** Accounting standards. International convergence. Tax litigation. CARF.

## Lista de Figuras

<b>Figura 1.</b> Árvore de palavras geradas pelo NVIVO.....	39
<b>Figura 2.</b> Referências geradas pelo NVIVO.....	40

## Lista de Tabelas

<b>Tabela 1.</b> Estudos empíricos sobre julgamentos no CARF.....	27
<b>Tabela 2.</b> Variáveis em estudos anteriores sobre o CARF.....	32
<b>Tabela 3.</b> Variáveis do estudo.....	35
<b>Tabela 4.</b> População e amostra.....	40
<b>Tabela 5.</b> Normas contábeis identificadas.....	41
<b>Tabela 6.</b> Matérias codificadas x normas contábeis.....	43
<b>Tabela 7.</b> Matérias x variáveis de controle.....	75
<b>Tabela 8A.</b> Correlação de pearson entre as variáveis dependente e independente.....	76
<b>Tabela 8B.</b> Correlação de pearson entre as variáveis dependente e independente.....	77
<b>Tabela 8C.</b> Correlação de pearson entre as variáveis dependente e independente.....	77
<b>Tabela 8D.</b> Correlação de pearson entre as variáveis dependente e independente.....	77
<b>Tabela 8E.</b> Correlação de pearson entre as variáveis dependente e independente.....	78
<b>Tabela 8F.</b> Correlação de pearson entre as variáveis dependente e independente.....	78

## Sumário

<b>1</b>	<b>Introdução</b>	<b>11</b>
<b>1.1</b>	<b>Contextualização</b>	<b>11</b>
<b>1.2</b>	<b>Problema de pesquisa</b>	<b>15</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivo geral</b>	<b>16</b>
<b>1.4</b>	<b>Objetivos específicos</b>	<b>16</b>
<b>1.5</b>	<b>Justificativa e contribuições</b>	<b>17</b>
<b>2</b>	<b>Fundamentação Teórica</b>	<b>19</b>
<b>2.1</b>	<b>Controvérsias contábeis-tributárias</b>	<b>19</b>
<b>2.1.1</b>	<i>Interpretação da norma tributária</i>	<b>22</b>
<b>2.2</b>	<b>Estudos Anteriores</b>	<b>23</b>
<b>3</b>	<b>Metodologia</b>	<b>29</b>
<b>3.1</b>	<b>Estratégia da pesquisa</b>	<b>29</b>
<b>3.2</b>	<b>Delimitação da Pesquisa</b>	<b>31</b>
<b>3.2.1</b>	<i>Modelo de análise</i>	<b>34</b>
<b>3.3</b>	<b>Delimitação das observações</b>	<b>36</b>
<b>3.3.1</b>	<i>Identificar as decisões com menções às normas contábeis</i>	<b>36</b>
<b>3.3.3</b>	<i>Identificar os Atributos (Normative Systems)</i>	<b>41</b>
<b>3.4</b>	<b>Modelos estatísticos</b>	<b>42</b>
<b>4</b>	<b>Resultado da Pesquisa</b>	<b>43</b>
<b>4.1</b>	<b>Análise das Matérias (MATE)</b>	<b>43</b>
<b>4.1.1</b>	<i>Dedução de despesas</i>	<b>44</b>
<b>4.1.2</b>	<i>Compensação/ressarcimento</i>	<b>46</b>
<b>4.1.3</b>	<i>Ágio</i>	<b>48</b>
<b>4.1.4</b>	<i>Receita</i>	<b>50</b>
<b>4.1.5</b>	<i>Omissão de receita</i>	<b>52</b>
<b>4.1.6</b>	<i>Ativo imobilizado</i>	<b>54</b>
<b>4.1.7</b>	<i>Obrigações acessórias</i>	<b>56</b>
<b>4.1.8</b>	<i>Imunidade/Isenção</i>	<b>57</b>
<b>4.2</b>	<b>Análise das normas contábeis citadas nos acórdãos</b>	<b>57</b>
<b>4.2.1</b>	<i>Análise das normas contábeis – Lei 6.404/76</i>	<b>58</b>
<b>4.2.2</b>	<i>Análise das normas – CPC</i>	<b>61</b>

<b>4.2.3</b>	<b><i>Análise das normas – CFC</i></b> .....	<b>63</b>
<b>4.2.4</b>	<b><i>Análise das normas contábeis - COSIF</i></b> .....	<b>65</b>
<b>4.2.5</b>	<b><i>Análise das normas – RTT</i></b> .....	<b>67</b>
<b>4.2.6</b>	<b><i>Análise das normas – CVM</i></b> .....	<b>69</b>
<b>4.2.7</b>	<b><i>Análise das normas – NBC</i></b> .....	<b>71</b>
<b>4.2.8</b>	<b><i>Análise das normas – IGT CTG 2000</i></b> .....	<b>72</b>
<b>4.2.9</b>	<b><i>Análise das normas – Ibracon</i></b> .....	<b>74</b>
<b>4.3</b>	<b>Análise dos Julgamentos</b> .....	<b>74</b>
<b>5</b>	<b>Conclusões</b> .....	<b>79</b>
	<b>Referências</b> .....	<b>83</b>

## **1 Introdução**

### **1.1 Contextualização**

A contabilidade, ciência que tem entre seus objetivos avaliar o patrimônio econômico e financeiro das entidades, empiricamente pode ser observada pelo seu arcabouço normativo que, nos últimos anos, vem passando por alterações importantes com potenciais reflexos tributários.

O processo de desenvolvimento socioeconômico mundial, decorrente de transformações e fenômenos como presença global de entidades multinacionais e grande fluxo de investimentos internacionais nas empresas e no mercado, acabaram por incentivar de forma maciça a transparência nas demonstrações contábeis de forma a retratar com fidedignidade as informações econômicas de uma forma universal e comparáveis entre os diversos sistemas normativos internacionais.

No Brasil a necessidade de mudança e convergência não foi diferente, já que o país é um player importante no mercado global. E aliado à necessidade de desenvolvimento e atualização das normas contábeis iniciou os estudos para viabilizar a implementação de normas visando a harmonização às normas internacionais.

Tal mudança no Brasil tem como marco inicial a resolução do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC n. 1.055, 2005, p.1), que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e que ficou responsável pelo “estudo, preparo, emissão e divulgação de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”, e ainda pela emissão de Pronunciamentos Técnicos, interpretações e orientações sobre procedimentos de contabilidade societária e a divulgação das informações contábeis, bem como visando a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras e uniformização do seu processo de produção.

Outro fato marcante da implementação das normas internacionais no Brasil foi a publicação da Lei n. 11.638, 2007. Aliado à inovação e necessidade de convergência das normas contábeis brasileiras às normativas internacionais, a Lei n. 11.638, 2007, inaugurou a harmonização aos padrões internacionais com a adoção da estrutura das normas editadas pelo IFRS – *International Financial Reporting Standards*, para preservar e mitigar o impacto que poderia trazer para as regras contábeis tributárias, motivo de preocupação quanto a eventuais efeitos no ambiente de tributação das empresas (Fonseca, 2015; Mello & Salloti, 2013), buscando limitar tais impactos com disposições neutralizadoras, estabelecendo que seriam

preservadas todas as harmonizações das normas contábeis societárias, porém seriam neutralizadas para fins tributários mediante lançamentos e ajustes adicionais.

As alterações foram consideráveis, especialmente quanto à contabilidade societária, uma vez que a nova regra modificou normativas tratadas na Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404, 1976), como a forma de apuração e reconhecimento de receitas, elaboração das demonstrações contábeis, classificações de contas do ativo, patrimônio líquido, critérios de avaliação do ativo, passivo, demonstrações do resultado do exercício, dos fluxos de caixa e valor adicionado, limites de saldos das contas de reservas de lucro, avaliação de investimentos, dentre outros, trazendo para o cenário brasileiro a mudança de paradigma, e privilegiando a essência sobre a forma.

Legislações posteriores também trouxeram novas alterações, em 2009 foi criado o Regime Tributário Transitório - RTT (Lei n. 11.941, 2009) tratando da forma de apresentação dupla das demonstrações contábeis para apuração do lucro real, regime facultativo para os dois primeiros anos de vigência da norma, 2008 e 2009, e obrigatório para todos os contribuintes a partir de 2010. Atento ao tema, Schoueri e Freitas (2010) já no início do regime tributário transitório alertava sobre a forma de reconhecimento da receita e seus reflexos na contabilidade tributária federal.

Esse processo de harmonização das práticas contábeis nacionais e internacionais, acabou por distanciar conceitualmente a contabilidade societária da tributária. Entretanto, apesar do distanciamento, a relação entre as duas contabilidades ainda permanece, uma vez que a contabilidade tributária no Brasil parte das informações geradas pela contabilidade societária para viabilizar a apuração dos tributos incidentes sobre a receita tributação do lucro contábil e receita bruta Decreto-Lei n. 1.598, 1977.

Assim, com o início das alterações legislativas, conseqüentemente a regulamentação contábil infralegal também passou por mudanças, conforme orientações trazidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sendo editada a Resolução n. 1.328, (2011), contendo os conceitos das normatizações contábeis, preceitos de conduta e estruturação das normas para que elas pudessem seguir os padrões utilizados nas normas contábeis internacionais.

Apesar da evolução das normativas contábeis societárias, verificou-se o aumento da complexidade na apuração tributária (Bagagi, 2019; Pinto, A. E., da Silva, F. P., Murcia, F. D., Vettori, G. G., 2019; Saraiva, 2019); também para o próprio ente responsável pela regulação (Vieira, 2018) e fiscalização (Silva, Santos, Koga, & Barbosa, 2014) das operações, já que as mudanças nas normas contábeis de reconhecimento de receitas, ativos, passivos e demais

obrigações afetou diretamente a apuração dos tributos, em especial os federais, baseados no conceito do Lucro (principalmente em relação ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), e das receitas (principalmente em relação à Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS).

Estudos também indicam que o processo de harmonização das práticas baseado na premissa da neutralidade tributária dos ajustes do IFRS, acabou por aumentar *as book tax differences* (Ferreira, Martinez, Costa, & Passamani, 2012; Martinez & Passamani, 2014), distanciando ainda mais a contabilidade societária da contabilidade tributária.

O cenário da fiscalização no país não é dos melhores, os conflitos entre os contribuintes de um lado e a administração tributária de outro, sempre trouxe impactos sobre a forma de apuração da contabilidade tributária. Tanto é que o contencioso administrativo tributário federal é um dos mais relevantes, por agregar o maior número de processos, e maior valor de receita tributária envolvendo os litígios. Dados recentes disponibilizados pelo Ministério da Economia (recuperado de <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf> em 01/04/2021) demonstram que só para o ano de 2018 foram instaurados mais de 26.000 processos administrativos perante CARF, totalizando mais de R\$ 371 bilhões de reais.

Como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é o tribunal administrativo responsável por analisar os processos administrativos instaurados em razão de lavraturas de autuações fiscais de tributos federais, como relata o artigo 1º do Regimento Interno do órgão (Portaria MF n. 153, 2018), e Brasil. Ministério da Economia, (recuperado de <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/competencias-1>, em 01/04/2021), tornou-se relevante avaliar como as normas contábeis são avaliadas pela administração fiscal, especialmente após a internalização das normas de convergência à contabilidade internacional. Por isso, a análise da efetiva aplicação das normas contábeis e a avaliação dos impactos tributários das mesmas é de extrema importância. Essas alterações normativas acabaram, assim, por provocar o aumento do custo de conformidade no país, contribuindo para sua manutenção no posto de local onde se gasta mais tempo para apuração dos impostos, segundo estudo do Banco Mundial (2020), e também no aumento de litígios.

Cabe observar que entre os temas mais sensíveis no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) muitos têm relação direta com a contabilidade societária, como a amortização do ágio, distribuição de lucros e ganho de capital, por exemplo (Gomes, 2019). Assim, depreende-se que, ainda que vivenciando um ambiente contábil mais sofisticado em

decorrência da adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, pondera-se como as normas contábeis são apresentadas nos argumentos utilizados pelas partes nos recursos tributários e a sua influência nas decisões.

Um exemplo de discussão que pode ser adiantado é o ganho de capital na venda de imóveis com intenção de venda futura ou obtenção de rendimentos de aluguéis, classificáveis atualmente como Propriedades para Investimento, mas que antes da Lei n. 11.638, (2007) eram classificados como imobilizados. Em uma decisão do CARF, (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Recurso Voluntário, (Acórdão n. 1101-000.929, 2013) desfavorável ao contribuinte, o Pronunciamento Técnico CPC-27 (2009) foi utilizado como argumento para concluir que o resultado da venda de imóveis é tributado como ganho de capital, ainda que antes da alienação eles sejam destinados à revenda e no contrato social da alienante haja previsão, dentre outras, de atividade imobiliária. Em outra decisão (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1402-001.956, 2015), desta vez favorável ao contribuinte, o mesmo Pronunciamento técnico CPC-27 (2009) foi utilizado para concluir que a intenção de vender determinado bem não se ausenta pelo fato do mesmo ser alugado até que a venda se concretize. Tais exemplos mostram que, apesar da neutralidade tributária estabelecida na Lei n. 11.638, (2007), as normas contábeis são utilizadas como argumento, ora favoráveis ao Fisco, ora aos Contribuintes, nos processos de contencioso tributário administrativo. A matéria é importante e atual, tanto que recentemente a Secretaria da Receita Federal editou solução de consulta pacificando a questão de forma favorável ao contribuinte, considerando a normativa contábil como base, e declarando a tributação desse tipo de venda como receita da atividade, receita operacional (Solução de Consulta nº 7, editada pela Coordenação-Geral de Tributação, Cosit).

Dentro desse contexto, pondera-se neste estudo a presença de normas contábeis na *ratio decidendi* das decisões proferidas pelo CARF, especificamente o julgamento de recursos de litígios tributários em matéria de tributos federais.

Para a realização da pesquisa considerou-se a norma de contabilidade societária que estabelece diretrizes, regras para a realização de toda a escrituração contábil/fiscal do usuário externo, também delimitadas na Lei n. 6.404, (1976), e alterações posteriores, normas infralegais e ditadas pelas agências reguladoras como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, etc, abordadas nos julgamentos realizados pelo CARF.

## 1.2 Problema de pesquisa

Segundo Martins e Theóphilo (2016) a pesquisa tem como base uma problematização de um objeto real, e que será submetida a uma investigação sistemática, visando a solução para o problema apresentado orientado pela lógica da investigação e da fundamentação teórico-metodológica. Lakatos e Marconi (2017) também definem o problema de pesquisa como um enunciado apresentado de forma clara, e que será avaliado e pesquisado por um meio científico.

Poucos estudos sobre aspectos contábeis nas decisões de litígio tributário são identificados na literatura. Whittenburg, Raabe e Lackritz (2001), por exemplo, analisaram 72 decisões no período de 1988 a 1998 envolvendo contribuintes e a Receita Federal norte-americana. Ao estudar os casos fiscais em que os US GAAP foram mencionados, os autores constataram quais temas foram abordados, como os julgadores utilizaram a norma contábil na tomada de decisão e se a interpretação da norma contábil favoreceu o contribuinte ou o Fisco americano.

A literatura internacional sobre os litígios tributários na área contábil releva também outros vieses que podem influenciar as decisões envolvendo questões tributárias, como a especialização dos agentes envolvidos e a própria interpretação da legislação tributária (Cui, 2016; Huang, Lin, Wu & Wang, 2018; Wattel, 2016).

No Brasil, estudos anteriores (Martinez & Coelho, 2016; Menezes, 2016; Silveira, 2019; Schoueri & Freitas, 2010; Xavier, 2016) também mostram os vieses influenciadores nas tomadas de decisão do CARF, corroborando os estudos estrangeiros. No entanto, não foi observado estudo que, a exemplo de Whittenburg et al. (2001), investigou a influência das “normas contábeis” nas decisões dos litígios tributários, e como essa variável pode influenciar nas decisões desse órgão de julgamento de recursos fiscais.

Considerando a problematização da evidenciação das normas contábeis inseridas nos julgamentos do CARF, apresenta-se como problema do presente estudo a seguinte questão: As normas contábeis influenciaram os resultados dos julgamentos proferidos pelo CARF?

A problematização posta para análise foi baseada nas decisões administrativas para confirmar como são afetados os julgamentos que consideraram as normas contábeis, conceitos e orientações, bem como compreender as avaliações para suas aplicações no processo de julgamento.

No presente trabalho foram analisados 235 casos julgados pelo CARF. Também se verifica sua importância para o estudo da aplicação das normas contábeis, na medida em que o tema não passou, ainda, por avaliação e estudos acadêmicos, não se verificou nas pesquisas que

tratam das normas contábeis questões levantadas para avaliação de como são consideradas, tratadas pelas autoridades administrativas responsáveis pela fiscalização e cobrança dos tributos, e revisão da contabilidade fiscal das entidades.

A pesquisa se propõe analisar os julgamentos selecionados mediante pesquisa da existência ou não de menções à normas contábeis, de modo geral, em julgamentos administrativos.

### **1.3 Objetivo geral**

O objetivo desta pesquisa é analisar se há menção nos julgamentos proferidos pelo CARF sobre normas contábeis, e se elas são consideradas, ou aplicadas, em referidos julgamentos.

### **1.4 Objetivos específicos**

Como objetivo específico o trabalho científico deve apontar a pretensão buscada com a definição e justificativa do tema de pesquisa, e o resultado que se pretende alcançar (Martins & Theophilo, 2016).

O objetivo apresentado no presente trabalho busca identificar se as normas contábeis interferem ou não nos julgamentos levados ao tribunal administrativo, considerando que as normas contábeis são a base de sustentação das elaborações das demonstrações contábeis societárias, e por sua vez, se interferem na contabilidade tributária, já que esta traz regramentos específicos e bem definidos, como indicado na Lei n. 11.638, (2007).

Por meio da análise dos critérios utilizados pelo CARF em decisões mencionando as normas contábeis, no período de 2014 a 2019, o estudo tem como objetivo geral analisar como referidas normativas foram consideradas nas decisões de litígio tributário no âmbito administrativo federal.

O período de análise coincide com a publicação da Lei n. 12.973, (2014). Contudo, como o estudo não pretende confirmar os efeitos da adoção das normas contábeis e os reflexos nos julgamentos administrativos, espera-se verificar, inclusive, a menção de normas contábeis anteriores à convergência inaugurada pela Lei n. 11.638, (2007), considerando que processos julgados em 2014 podem referenciar controvérsias anteriores à publicação desta Lei.

Como objetivos específicos o estudo apresenta os seguintes:

- a) Identificar decisões proferidas pelo CARF no período de 2014 a 2019 com menção à normas contábeis (Pronunciamentos do CPC, por exemplo);
- b) Analisar como a norma contábil influenciou a decisão proferida no recurso;

c) Avaliar em tais decisões outras variáveis que podem interferir na decisão como decisão por voto de qualidade, responsável pelo voto vencedor, resultado da votação.

Assim, o presente estudo analisará quantitativa e qualitativamente as normas contábeis citadas nas decisões do CARF, avaliando também os reflexos da sua utilização nas decisões do órgão, as características das normas mencionadas (Pronunciamentos do CPC, Normas da CVM, Normas da COSIF e Normas do CFC), assuntos das normas utilizadas e a sua relação com o resultado das decisões (favorável ao contribuinte ou ao fisco).

### **1.5 Justificativa e contribuições**

Este trabalho analisa as decisões administrativas proferidas pelo CARF, e se as mesmas consideraram a aplicação das normas contábeis durante seu julgamento e o resultado obtido. O estudo também pretende trazer para a Contabilidade Societária uma visão objetiva da aplicabilidade das normas, o que nos dizeres de Schoueri e Freitas, (2010) aborda-se uma análise sistemática dos julgados para reconstrução e solução das questões enfrentadas quando do julgamento da validade ou não de planejamentos tributários.

As informações analisadas neste estudo são úteis para consultores tributários e para a Fiscalização da Receita Federal do Brasil, ao decidirem quando e como usar as normas contábeis como parte de uma estratégia de contencioso tributário. E aos tribunais administrativos e judiciais, na avaliação do uso adequado dos padrões contábeis na determinação da base tributável.

A análise de dados extraídos do sistema do CARF, como números totais de litígios, também oferece informações importantes para a sociedade, porque expõe a eficiência da gestão do contencioso tributário no Brasil. Relevante também a avaliação das matérias envolvidas nas demandas, porque a sociedade, destinatária de toda a atividade administrativa, é a maior beneficiária da eficiência arrecadatória do Estado.

O estudo proposto no presente trabalho, que até o presente apresentou a maior quantidade de acórdãos do CARF analisados, considerando as complexidades legais e normativas contábeis, aprimora a percepção da litigiosidade entre empresas e fisco, em relação ao aumento no volume e complexidade de autuações fiscais, bem como o uso das normas contábeis nos julgamentos administrativos.

Pretende-se com este trabalho compreender as relações existentes entre os julgamentos e aplicação das normas contábeis. Conhecer como esse processo pode impactar as avaliações e emprego das normas existentes, porque a litigiosidade tributária, como verificado nos estudos

já abordados, também reflete no risco tributário das empresas, afetando seu desempenho (Dash & Raithatha, 2018).

Assim, o conhecimento das empresas em relação aos argumentos utilizados nas defesas exitosas dos litígios tributários, contribuem para uma readequação dos argumentos utilizados, além da mitigação do risco tributário e, conseqüentemente, aumentando o valor da empresa.

O presente estudo também contribui para o mapeamento de como as normas contábeis estão presentes nas decisões do CARF, e como podem auxiliar nas defesas e julgamentos dos recursos dos contribuintes.

Ainda, contribui para a academia, como um estudo a ser disseminado para incentivar a avaliação das normas contábeis sob a perspectiva dos contribuintes e fisco, por ser um tema pouco explorado, dada a quantidade de estudos apresentados nacional e internacionalmente.

Além das avaliações sistemáticas dos julgados, as investigações podem servir de base para estudos futuros, aprofundando a amostra ou período de análise, ou mesmo ampliando os achados com outras confrontações sobre o emprego das normas contábeis.

## **2 Fundamentação Teórica**

### **2.1 Controvérsias contábeis-tributárias**

A separação entre a contabilidade societária e a tributária foi, segundo N. Martins. (2012), muito positiva porque os novos pilares da contabilidade respeitam seus conceitos e princípios para formalização do lançamento, ao passo que as regras de direito privado ou normas de direito tributário, aplicável aos fatos contábeis tributários, também permanecem hígidos, garantindo assim a incidência das normas em suas respectivas áreas e campos de atuação, verificando-se nessas interfaces o mesmo sentido e alcance das interpretações e aplicações dos diversos ramos do direito, ou seja, um mesmo evento com significados diversos aplicado de acordo com cada norma de regência.

Mas contrapondo o raciocínio de N. Martins (2012), outros estudos argumentam que esta convergência é extremamente problemática, porque não se pode desconsiderar os princípios e regras constitucionais que norteiam todo o Sistema Tributário, e que delimitam de forma rígida as apurações tributárias. Um exemplo é a vinculação do fato gerador do Imposto de Renda, a Renda ao conceito da lei tributária, conforme definida no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), (Lei n. 5.172, 1966), definindo que as empresas tributadas pelo Lucro Real terão como base o lucro societário, ajustado por adições, exclusões e compensações (Lobato & Fonseca, 2012).

Empiricamente, Mello (2011) observou esse efeito ao analisar os períodos posteriores à adoção da Lei n. 11.638, (2007) em 69.712 empresas tributadas pelo Lucro Real, notando por exemplo um aumento de 109,1% no resultado contábil e 68,1% no resultado fiscal na retificação de declarações fiscais de 973 empresas, em relação ao reconhecimento dos novos ajustes contábeis. Além disso, apontou evidências significativas quanto ao pagamento IRPJ e CSLL para empresas que adotaram as normas contábeis nos anos iniciais, em relação aquelas que não adotaram.

Assim, a convergência das normas contábeis brasileiras para as normativas internacionais provocou modificação da estrutura contábil no Brasil, inaugurando as controvérsias contábeis-tributárias, sendo a internalização da prevalência da essência sobre a forma, talvez, a principal fonte de controvérsias contábeis-tributárias, ao inaugurar a era da contabilidade principiológica (Carvalho & Weffort, 2019) no País.

Outro exemplo de controvérsia contábil/tributária, segundo Campedelli (2016), considera o contrato de arrendamento mercantil. A norma contábil (Pronunciamento Técnico CPC-06, 2018), pressupõe o reconhecimento de um bem objeto de arrendamento como um

ativo, sujeito à depreciação ou amortização por exemplo, ainda que não se reconheça a propriedade de acordo com a norma jurídica. O patrimônio, nesta ótica, adquire contorno societário distinto do tributário, o que Campedelli (2016) observa como um distanciamento entre o fato contábil (suporte fático) e o fato jurídico-tributário, sendo que a Lei n. 12.973, (2014) manteve os efeitos tributários do arrendamento mercantil atrelados à noção de propriedade do direito civil, prevendo o reconhecimento da dedutibilidade para fins tributários na contraprestação do contrato de arrendamento, por exemplo.

No entanto, a neutralidade é controversa pois, ao afetar o aumento do valor do patrimônio pela aplicação da nova norma (deixando de lançar o pagamento como despesa, pela forma da Lei) a empresa o sujeitará à apuração de tal patrimônio aos Juros sobre Capital Próprio, que pode ser entendido como uma forma de redução da tributação, ou melhor, um incentivo fiscal (Lopes, Dias, & Abreu, 2019).

Outro aspecto das controvérsias contábeis-tributárias, segundo Campedeli (2016) é o conflito temporal, decorrente da diferença entre o regime de competência contábil e fiscal. Embora antes da adoção da Lei n. 11.638, (2007) já existissem diferenças temporárias entre os critérios de reconhecimento das receitas e despesas para fins fiscais e contábeis, tal distanciamento se alargou com a adoção da convergência contábil.

Com a alteração da regra contábil para reconhecimento das receitas em 2017, considerando o conceito apontado por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2018), observa-se por exemplo, que a receita, até então, era aquela grandeza realizada, ou seja, o reconhecimento da receita de prestação de serviços e venda de mercadorias se dava quando os produtos ou serviços produzidos eram transferidos para o destinatário (adquirente ou tomador), com a anuência destas e mediante pagamento do preço ou compromisso de pagamento. Com a convergência para a novas normas contábeis IRFS, regulado atualmente pelo (Pronunciamento Técnico CPC-47 (2016), a receita é reconhecida quando a entidade transfere ao comprador os riscos e benefícios da propriedade, não possui gestão sobre os bens vendidos, o valor do recebimento seja plenamente mensurável, o recebimento dos recursos seja provável, e as despesas incorridas sejam confiavelmente mensuráveis, inaugurando assim uma nova forma de reconhecimento de receita, conforme definição da própria Receita Federal (Instrução Normativa n. 1.771, 2017).

Outro exemplo de conflito gerado pela alteração do momento de reconhecimento da receita pode ser visto no ajuste a valor justo. De acordo com o Pronunciamento técnico CPC-46 (2012), a importância de um elemento patrimonial deve corresponder à estimativa do valor que pode ser obtido com a negociação do ativo/passivo, em contrapartida ao custo histórico,

como até então era determinado para a contabilidade. Nesse caso, a Lei n. 12.973, (2014) exige que o aspecto temporal (a diferença entre a receita contábil e a receita fiscal) seja controlado em subcontas vinculadas ao ativo, por exemplo, levado à tributação do ajuste caso não seja cumprido. Nota-se, assim, uma interferência tributária do próprio processo de registro contábil.

A última fonte de controvérsias contábeis-tributárias destacada por Campedelli (2016) são as lacunas legais, e tem origem na falta de previsão específica da legislação tributária sobre determinado evento ou fato contábil (Gomes, 2019). Lopes e Asseis (2015) trazem como conceito a situação não expressamente contemplada na legislação fiscal ou com impacto indireto não especificamente endereçado pelo legislador tributário.

Abrantes e Haddad (2019) também analisando as lacunas de tratamento fiscal da mais ou menos-valia de ativos e passivos na aquisição de participação societária, exemplificam bem as controvérsias quanto à interpretação normativa de operações de aquisição de participações e a amortização do ágio e deságio registrados pelas partes envolvidas, e o conceito de renda para fins de apuração do imposto sobre a renda. Pelo estudo, o silêncio do legislador e a interpretação realizada pela normativa que regulamentou a Lei n. 12.973, (2014), a Instrução Normativa n. 1.700, (2017), especialmente os artigos 185 a 188 que tratam da mais ou menos-valia e goodwill, com a distinção entre a mais ou menos-valia referente a ativos (bens e direitos) e passivos (obrigações), não se justificaria, sendo necessária a simetria dos resultados na decomposição do custo de aquisição do investimento pela aplicação do MEP (método de equivalência patrimonial), para preservação da apuração e preservação do conceito de renda líquida (art. 43 do CTN); e, ainda, a lacuna do legislador deixada para aplicação da mais ou menos-valia das obrigações no caso de incorporação, fusão ou cisão.

Essas lacunas são relevantes, segundo Abrantes e Haddad (2019), e tratam de fatores sensíveis à apuração da renda líquida, pois a normativa administrativa editada para regulamentar a operação (artigos 20 e 21 da Lei n. 12.973, 2014), não pode ir além do quanto definido pelo legislador, mesmo na ocorrência de lacunas quanto aos conceitos e definições, acarretando comandos desconexos e sem amparo na previsão legal, o que mostra a relevância do estudo que se pretende apresentar.

Salienta-se que, as controvérsias jurídico-contábeis analisadas, ilustram um quadro jurídico-institucional vigente no Brasil (Carvalho & Weffort, 2019), caracterizado por um cenário de *path dependence* (resistência derivada da dificuldade de se alterar determinados arranjos jurídico-institucionais previamente estruturados), ideia capturada pelo estudo de Nakao e Gray (2018), que, analisando a conformidade tributária antes e após a adoção da Lei

n. 11.638, (2007), constataram não identificar evidências de melhorias relevantes da qualidade das informações às empresas com monitoramento limitado do mercado de capitais. Ou seja, apenas empresas com maiores níveis de monitoramento do mercado de capitais apresentaram resultados consistentes com as melhorias esperadas relacionadas à adoção do IFRS, evidenciando que a ruptura da visão jurídica para a visão baseada em essência ainda é um processo em construção no Brasil.

Neste sentido, Iudícibus et al. (2010), esclarece que a implementação das novas regras contábeis, tendo o fator principiológico como principal característica, obriga os profissionais contábeis a desenvolver um maior grau de julgamento e análise, acarretando a necessária preparação técnica para avaliar e traduzir para a realidade contábil o fato que se pretende ver lançado, e permitindo a produção de informações com maior grau de qualidade e utilidade, distanciando-se do processo estritamente formal da contabilidade tributária. Desta forma, a contabilidade deixa de ser acessória ao tratamento jurídico, ganhando roupagens econômicas e representando fatos diferentemente daqueles prescritos pelo direito (Galhardo & Lopes, 2010; Lopes & Mosquera, 2010), mas viabilizando maior capacidade informacional aos julgamentos das controvérsias contábeis-tributárias, conforme discutido na próxima seção.

### ***2.1.1 Interpretação da norma tributária***

Segundo Martinez (2002, p. 109), quando há controvérsia jurídica em que é necessário recorrer a um meio de prova que se refira a informações financeiras, é indispensável a presença da linguagem contábil:

Um dos objetivos fundamentais dos relatórios contábeis é servir como meio de prova jurídica em assuntos relacionados com a informação financeira. Assim, o Direito necessita do testemunho da Contabilidade, e para isso recorre à linguagem contábil das provas. Essa linguagem contábil descritiva deve ser juridicizada e validada como meio hábil para relatar eventos que tenham componente financeiro.

Raaphorst (2018), analisando o comportamento de autoridades fiscais holandesas no julgamento de contribuintes holandeses, demonstrou que os representantes do Fisco enfrentam tipicamente dois tipos de incertezas relacionados com a linguagem: problemas de informação e interpretação. Informações sobre o objeto analisado, se todas as condições e cumprimentos de normas pelos contribuintes estão coerentes, e se a interpretação dada em relação à aplicação das normas está baseada na própria orientação legal e administrativa, mesmo que empregadas mediante as interpretações das autoridades fiscais.

Aos tipos de incertezas clássicos, Raaphorst (2018) adiciona uma terceira incerteza, a incerteza da ação, que inclui a conduta do julgador em manter ou obter controle do litígio. Nesse

aspecto, o julgador lida com as informações e normas prontamente disponíveis, baseando suas avaliações no domínio do caso análise pessoal, reduzindo a necessidade de mais referências. Assim, o estudo indica que os elementos iniciais dos autos, como em relação as normas contábeis, são bastante relevantes para a decisão do julgamento.

No processo administrativo tributário brasileiro não se verifica a existência de regras e princípios norteadores para a interpretação e aplicação compatível das normas tributárias aos casos julgados (Marins, 2019). A Lei n. 9.784, (1999), (Lei Geral do Processo Administrativo Federal) descreve princípios (legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência) que suprem lacunas das normas tributárias específicas, tornando a interpretação e aplicação mais compatível com a atual configuração do processo administrativo tributário, mas cabe ao julgador avaliar os critérios para avaliação das evidências disponíveis.

É fato que examinar de forma crítica as hipóteses do emprego da norma tributária, verificar o verdadeiro significado do ato e os efeitos decorrentes da assunção, são essenciais para toda interpretação da hipótese de incidência tributária. Presume-se, como meio de prova no direito tributário confissão, testemunho, documento, perícia, indícios e presunções (Martinez, 2002).

Para as presunções, que decorrem de fatos secundários que têm implicação com o fato principal, a norma tributária conta com o instituto da analogia (art. 108 do Código Tributário Nacional), demonstrando que a norma é inclusiva e corroborando assim a utilização da construção interpretativa de todos os critérios que devem compor a regra matriz de incidência tributária para regular a conduta do contribuinte (Haret, 2010).

Considerando o presente estudo, os problemas de interpretação, informação, ação, além dos tipos, princípios e atributos da prova constituem as limitações que nortearão a análise da influência das normas contábeis-tributárias nos julgamentos de processos administrativos tributários federais, no âmbito do CARF, se auxiliaram ou prejudicaram as defesas apresentadas pelo contribuinte.

## **2.2 Estudos anteriores**

A contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, traz metodologias para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que impactam o patrimônio e finanças, e tem como principais finalidades o planejamento, controle e auxílio no processo decisório, sendo indispensável para a fixação dos objetivos e planejamentos estratégicos da entidade,

(Iudicibus et al, 2010). Além disso, a contabilidade está inserida como uma das hipóteses de fonte do direito.

A fonte do direito, “fonte jurídica” que apresenta a origem primária, ou seja, a fonte real ou material do direito que condicionam a formação da própria norma jurídica, não está vinculada somente às normas de direito, editadas pelo Estado como forma de regular a sociedade, ela também é verificada no ordenamento jurídico, e tem nele a base de sustentação, nos ensinamentos de Diniz (2017), cuja conclusão apresentada é esclarecedora:

Não é apenas o poder estatal que é fonte de normas de direito; também o são as associações de pessoas que se encontram dentro das fronteiras do Estado, mas é a sociedade política que confere efetividade à disciplina normativa das instituições menores. É ele que condiciona a criação das outras normas jurídicas, que não existem fora da sociedade política. A organização rudimentar de homens em sociedade para alcançar o seu bem comum corresponde a um Estado *in fieri* - a sociedade política. Logo, vários são os grupos, mas todos pertencem a uma sociedade global, que é a sociedade política; múltiplas são as ordenações jurídicas (direito estatutário, direito esportivo e direito religioso), mas todas são vistas como partes de uma mesma ordem jurídica. Assim sendo, é necessário que as normas dos agrupamentos sociais ocupem um lugar apropriado no ordenamento jurídico da sociedade política.

Uma norma só terá juridicidade se estiver apoiada na ordenação da sociedade política, portanto o Estado desempenha o papel de fator de unidade normativa da nação. De um lado se tem um pluralismo de ordenações jurídicas e, de outro, a unidade da ordem normativa. (Diniz, 2017, p. 62)

Considerando o papel fundamental das fontes do direito como base, não só para criação, mas também para análise de casos objetivos e práticos mediante aplicação de outras fontes, as decisões administrativas proferidas pelo CARF, apoiadas nas normas contábeis também devem ser consideradas como fonte de direito, justamente por se fundar no ordenamento jurídico-contábil.

A integração da análise das duas disciplinas, direito e contabilidade, aplicadas nos julgamentos do CARF, importam por serem essenciais à avaliação das condutas praticadas pelos contribuintes e administração fiscal no exercício de interpretação e aplicação de ambos os ordenamentos para classificação, registro e informações contábeis, cujos objetivos podem sofrer alterações ao longo do tempo para acomodar não só a própria legislação correlata, mas para registrar a evolução da convergência dos procedimentos entre os vários órgãos normativos internacionais, a exemplo do que ocorreu para a integração das normativas ditadas pelo IRFS, e assim viabilizar o conhecimento de toda a operação da entidade de uma forma detalhada, objetiva e, principalmente, fidedigna.

A contabilidade como elemento de prova e a análise de julgamentos administrativos tributários não é assunto relevante somente no Brasil. Estudos empíricos internacionais também

apresentaram avaliações do comportamento dos Tribunais Administrativos e os reflexos sentidos pelos contribuintes nos planejamentos e organizações contábeis que resultaram em questionamentos e cobranças por parte das Autoridades Fiscais.

Carnes e Englebrecht (1992) analisaram decisões judiciais e administrativas do IRS (EUA) no questionamento dos atos contábeis praticados pelos contribuintes e os reflexos das decisões no trabalho dos profissionais da área. Após a confirmação da ambiguidade e complexidade das decisões, judicial e administrativas, sobre a tributação da renda e aplicação do método de avaliação de custo do estoque considerado pela sistemática do GAAP, os Autores concluíram que a alteração legislação e aceitação do GAAP para a Autoridade Fiscal, e enquanto isso, uma maior atuação conservadora por parte dos responsáveis, e quais possuem maior aceitação por parte da Receita Federal Americana.

Whittenburg et al. (2001) analisaram decisões administrativas e a aplicação dos princípios contábeis – GAAP considerados no resultado dos julgamentos. O estudo analisou 72 decisões no período de 1988 a 1998 envolvendo contribuintes e a Receita Federal norte-americana. Ao estudar os casos fiscais em que os US GAAP foram mencionados, os autores foram capazes de identificar quais temas foram levantados, em que questões os tribunais utilizaram a norma contábil na tomada de decisões, e se a interpretação US GAAP favoreceu o contribuinte ou a Receita Federal.

Wattel (2016) analisou o litígio tributário na Holanda. Observaram que enquanto a contabilidade societária naquele país é baseada em “princípios geralmente aceitáveis”, a contabilidade tributária é baseada em “boas práticas de negócios”, o que em geral é definido pela jurisprudência, inclusive da instância administrativa de avaliação.

Cui (2017) investigou as decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo Chinês. Concluíram que em países autoritários, os contribuintes evitam apresentar questionamentos contra as autoridades administrativas por receio de represálias.

Dash e Raithatha (2018) analisaram o impacto do risco de litígios tributários no desempenho das empresas e o comportamento do retorno das ações considerando empresas listadas na Bolsa de Valores da Índia. O estudo concluiu pela ocorrência de uma relação negativa entre medidas de desempenho firme e risco de litígio tributário contestado, e os resultados de empresas com alto grau de litigiosidade não apresentam boa performance. Resultados dos testes realizados pelos Autores revelaram que quanto o maior risco de litígio tributário disputado, maior será o retorno esperado.

Huang et al (2018) investigaram a efetividade da alteração legal promovida na Corte Administrativa de Taiwan, que a partir de 2012 passou a exigir a participação de advogado ou especialista na área tributária, para garantir a paridade de julgamento, mediante estudo de 318 julgamentos. O estudo de 318 julgamentos da Corte Administrativa demonstrou que a participação de advogado ou contador especialista melhorou os resultados dos julgamentos, com a redução do tempo de duração do processo administrativo.

Martins, Dinis e Lopes (2018) analisaram a interpretação administrativa sobre tributo criado por Portugal (Autonomous Taxation of Expenses – ATE), se é equiparado ao Imposto de Renda, e por isso ilegal, ou se ele pode ser exigido, mas considerando a mesma forma de pagamento. O estudo confirmou a litigiosidade no Tribunal Administrativo com a criação do novo tributo, principalmente em razão da complexidade da legislação e os questionamentos dos contribuintes, apresentados para garantir a melhor apuração, com menor custo tributário.

Considerando o ordenamento administrativo brasileiro, também são encontrados alguns estudos sobre os julgamentos do tribunal administrativo federal.

Na Tabela 1, descrevem-se as principais características dos estudos empíricos identificados na literatura nacional sobre o julgamento de processos administrativos tributários.

Tabela 1  
**Estudos empíricos sobre julgamentos no CARF**

Autor(es)	Ano	Objetivo de Análise	Resultados
Schoueri & Freitas	2010	74 acórdãos do Conselho de Contribuintes (atual CARF) para mapear os condicionantes da decisão	Dentre as condicionantes consideradas pelos julgadores, destacou o aspecto do propósito negocial como justificativa para admitir o planeamento.
Martinez & Coelho	2016	50 acórdãos para identificar os critérios de validade dos julgamentos do CARF	O estudo concluiu que os critérios balizadores de convencimento dos julgadores são: a existência (ou não) de motivação extra-tributária das operações, a consideração (ou não) de que os fatos ocorreram tais como foram descritos pelo contribuinte e o respeito (ou desrespeito) às normas cogentes não-tributárias.
Menezes	2016	5 acórdãos a utilização pelo Fisco da boa-fé e da teoria do abuso de direito como fundamentos para barrar o planeamento tributário elaborado	Necessidade de uma motivação extra tributária para a realização do ato ou negócio para que o CARF não considere o caso como planeamento tributário abusivo.
Xavier	2016	64 decisões proferidas pelo CARF, favoráveis aos contribuintes, e se elas poderiam passar pela revisão e reajustamento, ou mesmo sua anulação pelo Poder Judiciário	Impossibilidade de revisão e modificações das decisões favoráveis aos contribuintes, dada a normativa expressa que garante a previsibilidade e manutenção, como ditado no artigo 45 do Decreto n. 70.235, 1972).
Macei & Flenik	2018	Estudo de caso julgado pelo CARF, Acórdão n.1301-002.921. (2018)	Reconhecida a legitimidade do planeamento fiscal e contábil realizado por empresa que desmembrou a atividade empresarial, com a constituição de nova sociedade empresarial, em razão da plena aplicação do princípio da entidade, e a inexistência de comprovação de simulação, fraude ou dolo.
Martins	2012	18 acórdãos do CARF s para confirmar em quais casos foram admitidos, e quais fundamentos utilizados para a glosa das operações.	O autor concluiu que para a legitimação do planeamento tributário é necessária a configuração de elementos caracterizadores do propósito negocial, bem como princípios como boa-fé e inexistência de ato simulado.
Favini	2019	Julgamentos do CARF, para conferir se os resultados da aplicação do voto de qualidade, antes e depois da Operação Zelotes, influenciou o resultado dos julgamentos.	Das 200 (duzentas) decisões proferidas pela Câmara Superior com a utilização do voto de qualidade no período de 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2015, 98,50% dos julgamentos concluídos pela CSRF com o voto de qualidade foram favoráveis à Fazenda Nacional
Silveira	2019	Decisões proferidas pelo CARF entre os anos de 2013 a 2017, mensurando a duração do contencioso administrativo tributário, resultados dos julgamentos (se favoráveis ou não aos contribuintes), tendências dos julgamentos que beneficiaram contribuintes cuja disputa estaria atrelada a atuações vultuosas, e o índice de realização (recebimento) da atuação fiscal mantida.	Antes da operação Zelotes o índice de sucesso das defesas administrativas dos contribuintes era elevado, acima de 50%, após a operação reduziu a percentagem de sucesso. Para os anos de 2013/14 o índice de sucesso das defesas dos contribuintes era de 53%, após a retomada dos julgamentos, após a operação Zelotes, o percentual reduziu para 3,9%, o índice de realização das decisões favoráveis ao Fisco é baixa, aproximadamente 22%, para o período anterior à Operação Zelotes, e de 5,27% para o período posterior, considerando que, quanto maior o valor em disputa, menor o índice de realização após a conclusão do julgamento do CARF; e a duração do processo administrativo é de aproximadamente 9 anos.
Martinez & Oliveira	2019	70 acórdãos para identificar os critérios de validade dos julgamentos do CARF	Observou-se que o CARF manteve, aparentemente, o mesmo critério de julgamento adotado anteriormente a Operação Zelotes e que há fatores não expressos nos votos que podem influenciar no resultado do julgamento.

Os estudos verificados que tratam das análises de operações de planejamento tributário, respeito pelos contribuintes das normas tributárias, fundamentos e formas dos julgamentos promovidos pelo CARF, demonstram em todos que o Tribunal Administrativo, além das normas vigentes, também considera as condições do caso e as operações legais e contábeis realizadas pelos contribuintes para justificar a manutenção ou não do auto de infração.

Dada a falta de estudos empíricos sobre como as normativas contábeis são interpretadas pelo Fisco, a análise proposta no presente estudo, e que levantou o maior número de casos do CARF abordados em pesquisas até então, também considerará, dentre as possíveis associações, se a norma contábil foi relevante, ou preponderante, no apelo do contribuinte para a avaliação e julgamento do caso, inclusive se a mesma obteve papel relevante no julgamento de recursos decididos favoravelmente ao contribuinte.

Revisar-se-á, ainda, se a norma contábil vinculada ao caso julgado pelo CARF também apresenta relação, ou foi essencial para a elaboração e acolhimento do voto favorável proferido pelo julgador administrativo.

### **3 Metodologia**

O trabalho científico deve se pautar por metodologia, porque não há ciência sem métodos científicos e verificáveis. Metodologia, nos dizeres de Lakatos e Marconi (2017), é o conjunto de atividade sistemática e racional que possibilita maior segurança na produção de conhecimentos válidos e verdadeiros, mediante a organização dos procedimentos a serem empregados e embasando as decisões a serem tomadas.

Este trabalho analisou as decisões do CARF com menções à normas contábeis, e como seu acolhimento ou não impactou no resultado do julgamento.

Para entender os resultados foi necessário um estudo com profundidade, mediante leitura, análise e interpretação das decisões proferidas nos julgamentos, as diferentes justificativas apresentadas pelos atores do caso (Contribuinte e Fisco), para entender como se deram as aplicações das normas contábeis ao caso concreto. Tal estudo, conforme Yin (2016), se caracteriza como uma pesquisa qualitativa.

Ahrens e Chapman (2006) reforçam que a principal função da pesquisa qualitativa é relatar as situações encontradas, de forma subjetiva e objetiva considerando suas interações, e visando compreender as consequências e resultados construídos.

A interação dessas avaliações e percepções possibilitaram compreender quais os principais impactos da adoção e aplicação das normas contábeis trazidas nos julgamentos administrativos do CARF.

Os resultados das análises, conforme prevê Martins e Theóphilo (2016), deve ser considerada provisória, já que passíveis de modificações, tendo em vista a possibilidade de novas variações e avaliações de teorias anteriormente verificadas e respostas à questão da pesquisa.

#### **3.1 Estratégia da pesquisa**

Avaliando as formas de pesquisa qualitativa Yin (2016), traz não só os conceitos, mas também a indicação da utilização de estudos de caso, quando ele é aplicável e viável, do ponto de vista da verificação dos eventos e suas consequências, como uma das estratégias de pesquisa (Martins & Theóphilo, 2016). O autor ensina também que o estudo de caso é preferível quando se tratar de análise e julgamento de eventos contemporâneos, para uma investigação empírica em profundidade e seu contexto na situação real.

A pesquisa da aplicação das normas contábeis nos julgamentos do CARF somente foi viável mediante emprego de investigação empírica, e imersão nas decisões para conhecer a

realidade social das interpretações normativas, com o emprego da análise documental (Martins & Theóphilo, 2016) como técnica para permitir a análise das decisões, materiais de fonte primária, compilados diretamente do CARF, como fonte de dados, informações e evidências dos julgamentos.

O estudo promovido por Schoueri e Freitas, (2010), é um bom exemplo de pesquisa qualitativa, onde foram analisados acórdãos do CARF sobre planejamento tributário, com emprego de análise dos aspectos considerados pelos julgamentos para definição das condições de validade da conduta realizada pelo contribuinte.

Considerando o estudo de Schoueri e Freitas (2010), para realizar a presente pesquisa a ferramenta utilizada foi a *Normative Systems*. O método criado por Alchourrón e Bulygin (1987), é materializado em um sistema lógico-dedutivo, cujo conceito de completude, coerência e independência são verificados no discurso jurídico. O método propõe a sistematização da análise da decisão a ser estudada, organizando e evidenciando inconsistências em sistemas normativos.

Esta formatação da pesquisa, delineada por Alchourrón e Bulygin (1987), oferece a construção do modelo a partir da seleção do problema normativo que será estudado, que por sua vez delimita o universo do discurso (UD) em que a ação se desenvolve, o conjunto de situações, porque os elementos do UD compartilham propriedades em comum.

O problema normativo também considera o universo de ações (UA) destacado como sendo o conjunto de ações que formam referido universo, o status deôntico de ações e condutas, se permissivas, proibitivas ou obrigatórias, tratando do conjunto de ações básicas que constituem o Universo de Ações (UA). Os Autores Alchourrón e Bulygin (1987) ainda definem a caracterização do NS como:

Os dois universos que temos caracterizado, o UD e o UA, delimitam o âmbito do problema. Toda variação do UD e toda variação do UA conduz a uma mudança do problema. Por exemplo, se muda o UA nos perguntaríamos, não há pela reivindicação, senão sobre a apropriação dos frutos e dos produtos ou sobre o pagamento do imposto imobiliário, o problema seria obviamente distinto, mesmo sem a variação do UD. Do mesmo modo, toda variação introduzida neste último – por exemplo, si a coisa alienada fosse móvel ou se em vez da alienação se tratasse de locação – teria por consequência uma alteração do problema. Em todos os casos diria que se trata de um problema diferente. (Alchourrón e Bulygin, 1987, p. 33)

Então, segundo a metodologia do NS, alterando-se o universo de ações, há alteração do problema, igualmente se houver a alteração do universo do discurso.

Considerando o conjunto de propriedades do universo do discurso, a NS também traz outra variável para complementação do Universo analisado, é o Universo de Propriedades (UP),

considerando que toda propriedade de UP e todo composto de tais propriedades definirão o caso, podendo ser simples ou complexa.

Alguns estudos nacionais (Martinez & Coelho, 2016) utilizaram como fundamento metodológico para organização e sistematização das informações NS. A principal lógica por trás do NS é que qualquer processo de solução de casos jurídicos consiste no estabelecimento do “status deôntico” do Universo da Ação (UA), que é relativa a um determinado Universo de Discurso (UD), de acordo com as proposições normativas que descrevem o sistema jurídico em consideração.

Fundado nesta teoria Schoueri e Freitas (2010), ao introduzir a metodologia do trabalho de análise do planejamento tributário, sob a ótica do Conselho de Contribuintes (atual CARF), ressaltou que o emprego da metodologia desenvolvida, a NS, seria a melhor forma de análise sistemática dos julgados para reconstrução e solução das questões enfrentadas quando do julgamento da validade ou não de planejamentos tributários, ou seja, quais os principais fatores considerados pelos julgadores para validar ou não o planejamento tributário.

O universo do discurso (UD) em que a ação se desenvolve, no contexto do presente estudo, são os acórdãos do CARF que mencionam as normas contábeis (CPCs, CFC e CVM, por exemplo). Por sua vez, o universo de ações (UA), é o conjunto de ações que formam referido universo, são os atributos identificados na literatura nacional e internacional para justificar a conclusão dos julgamentos considerados na análise, e que de alguma forma consideraram as normas contábeis como justificativa para acolher ou rejeitar as defesas e recursos apresentados.

A partir da coleta dos dados, e após a definição dos elementos da NS, monta-se a estrutura das soluções, permitindo, assim, a análise sistemática das informações coletadas nos casos analisados (Alchourrón & Bulygin, 1987).

### **3.2 Delimitação da pesquisa**

A pesquisa a desenvolvida considerou as decisões proferidas pelo CARF no período de 2014 a 2019 e que utilizaram as normas contábeis nas argumentações. Procurou-se analisar como seu uso contribuiu para a decisão, se favorável ao contribuinte ou ao Fisco. Foram identificados nesses acórdãos outros atributos, considerados na literatura e propostos no trabalho, que buscam explicar a decisão, como: decisão por voto de qualidade, responsável pelo voto vencedor.

Como já indicado, o estudo considerou os processos cuja norma contábil foi utilizada para avaliação da conduta praticada pelo contribuinte que acabou sendo rejeitada pela Autoridade Fiscalizadora, acarretando a sanção do ato mediante o lançamento tributário, e por

sua vez foram consideradas como justificativa e fundamento para a análise e julgamento pelo CARF. Ou seja, é a norma contábil aplicada e reavaliada pelo CARF que será considerada no presente estudo para justificar o resultado do julgamento, pelo acolhimento ou não do recurso.

Nos estudos anteriores apresentados na Tabela 1, e que também analisaram as decisões do CARF, foram abordados diferentes temas com diferentes propósitos, mas todos convergindo para o estudo do comportamento do Tribunal Administrativo e seu posicionamento frente aos casos julgados. Por isso, importante ilustrar na Tabela 2 as variáveis e principais conclusões para delimitar o escopo do presente trabalho, e sua diferenciação entre eles.

Tabela 2  
**Variáveis em Estudos Anteriores sobre o CARF**

<i>Variável</i>	<i>Explicação</i>	<i>Fonte</i>
Motivos da operação tributária; comprovação dos fatos; observância das regras não-tributárias.	Dentre as condicionantes consideradas pelos julgadores, destacou o aspecto do propósito negocial	Schoueri & Freitas (2010)
Motivos da operação tributária; comprovação dos fatos; observância das regras não-tributárias; adequado intervalo temporal entre as operações; independência das partes; propósito negocial.	Conselho de Contribuintes pode julgar inválido o planejamento tributário se entender que os atos praticados pelo contribuinte não são verdadeiros ou foram praticados somente ‘no papel’, não	Martinez & Coelho (2016) e Martinez e Oliveira (2019)
Revisão judicial das decisões favoráveis aos contribuintes	Impossibilidade de suas revisões e modificações, dada a normativa expressa que garante a previsibilidade e manutenção, como ditado no artigo 45 do (Decreto n. 70.235,1972)	Xavier (2016)
Planejamento tributário – estudo de caso	Reconhecida a legitimidade do planejamento fiscal e contábil realizado por empresa que desmembrou a atividade empresarial, com a constituição de nova sociedade empresarial, em razão da plena aplicação do princípio da entidade, e a inexistência de comprovação de simulação, fraude ou dolo.	Macei & Flenik (2018)
Planejamento tributário, propósito negocial, boa-fé e inexistência de ato simulado	O autor concluiu que para a legitimação do planejamento tributário é necessária a configuração de elementos caracterizadores do propósito negocial, bem como princípios como boa-fé, inexistência de ato simulado.	Menezes (2018)
Voto de Qualidade	Análise dos julgamentos do CARF, para conferir se os resultados da aplicação do voto de qualidade, antes e depois da Operação Zelotes, influenciou o resultado dos julgamentos.	Favini (2019)

Continua

		Conclusão
<i>Variável</i>	<b>Explicação</b>	<b>Fonte</b>
Duração do processo; valores envolvidos; contribuintes representados por defensores (advogados especializados na matéria), composição das Câmeras de Julgamento.	Antes da operação Zelotes o índice de sucesso das defesas administrativas dos contribuintes era elevado, acima de 50%, após a operação reduziu a percentagem de sucesso. Para os anos de 2013/14 o índice de sucesso das defesas dos contribuintes era de 53%, após a retomada dos julgamentos, após a operação Zelotes, o percentual reduziu para 3,9%; o índice de realização das decisões favoráveis ao Fisco é baixa, aproximadamente 22%, para o período anterior à Operação Zelotes, e de 5,27% para o período posterior, considerando que, quanto maior o valor em disputa, menor o índice de realização após a conclusão do julgamento do CARF; e a duração do processo administrativo é de aproximadamente 9 anos.	Silveira (2019)

O presente estudo oferece um desenvolvimento qualitativo das informações e julgamentos administrativos, sendo essa pesquisa tratada como de cunho documental e descritivo, por considerar o estudo de casos julgados pelo Tribunal Administrativo - CARF. Como explicam Martin e Theóphilo (2016), as análises em doutrinas e decisões de Autoridades Fiscais preveem características de pesquisa qualitativa em razão da predominância da descrição de situações e acontecimentos. Eles também indicam que ao longo do processo de coleta de dados e informações do processo de estudo qualitativo, constroem-se categorias descritivas extraídas das bases de conceitos e plataforma teórica da investigação.

Neste trabalho, após coleta, análise e seleção de dados (*normative systems*), realizar-se-á a inferência estatística das amostras com os seguintes objetivos:

- a) Identificar decisões proferidas pelo CARF no período de 2014 a 2019 com menção à normas contábeis, mediante pesquisa no sítio do CARF (<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>);
- b) Analisar se a norma contábil influenciou a decisão de acolhimento do recurso apresentado, mediante estudo dos acórdãos se as normas contábeis foram consideradas ou não no resultado do julgamento. Resulta-se assim em duas possibilidades normativas V e NV (válida e não válida);
- c) Avaliar em tais decisões outras variáveis que podem interferir na decisão como as particularidades do julgamento em relação aos resultados, decisão por voto de qualidade, responsável pelo voto vencedor e resultado da votação, separando as propriedades dos julgamentos.

Ao final realizar-se-á o cruzamento de informações entre as variáveis analisadas para aferição das interferências, dependências e efeitos práticos das decisões.

### **3.2.1 Modelo de análise**

Para viabilizar a análise dos acórdãos na presente pesquisa, e seguindo a metodologia do NS, bem como considerando a readequação da mesma como promovido por Martinez e Oliveira (2019), foram considerados no universo do discurso os julgados proferidos entre os anos de 2014 a 2019, que trataram de alguma forma da aplicação da norma contábil como fator de decisão para o julgamento.

Delimitados os universos das pesquisas, com a análise dos julgamentos foram consideradas as variáveis de controle: a) se voto de qualidade; b) autor do voto vencedor; c) autor relator e d) placar, para revisão e constatação das associações delimitados no estudo.

É comum, de acordo com Silveira (2019) os julgamentos do CARF resultarem em provimento/improvimento por maioria. Nesses casos, é necessário avaliar como se deu o julgamento para confirmar se realmente há ou não divergências consideráveis na análise dos casos de aplicação da norma contábil.

Ainda seguindo a questão trazida por Silveira (2019), o presente trabalho também avaliou o impacto do voto vencedor, se a maior parcela adveio dos Conselheiros indicados pelos Contribuintes, ou Representantes da Fazenda Nacional.

Continuando na base da questão trazida por Silveira (2019), o presente trabalho também avaliou o impacto do voto de qualidade, aquele proferido pelo Presidente da Turma do CARF, posição reservada para o representante da Fazenda Nacional, e se a conclusão se deu a favor ou contra os contribuintes, porque desde maio de 2020, com a alteração da lei promovida pela Lei n. 13.988, (2020), os julgamentos que resultaram em empate, e que dependem da conclusão pelo voto de qualidade, não mais poderiam pender a favor do Fisco, mas sim a favor do Contribuinte. Essa é uma mudança com potencial impacto em julgamentos futuros, mas que não estará refletida totalmente no estudo, considerando o período da amostra.

Além dessas especificações, também foi preciso, para possibilitar a análise dos julgamentos, separar as amostras com menção expressa à normas contábeis, do resultado desta primeira análise promoveu-se a avaliação do tema principal do julgamento, o fundamento dos lançamentos de autos de infração, sendo tais assuntos indicados na variável MATE.

Assim, considerando as variáveis necessárias, na Tabela 3 apresentam-se as organizações e descrição de cada variável de controle considerada no presente estudo:

Tabela 3  
**Variáveis do Estudo**

Variável	Descrição	Mensuração	Fonte
CVEN	Vencedor. Em caso de provimento parcial, considera-se a matéria mais relevante.	0 – Fazenda 1 - Contribuinte	Whitteburg et al (2001)
MATE	Matéria (principal) em litígio	1 - Imunidade 2 - Amortização Ágio 3 - Receita 4 - Dedução Despesa 5 - Omissão Receita 6 - Compensação/Ressarcimento 7 - Ativo Imobilizado 8 - Obrigação Acessória	Whitteburg et al (2001)
USO	Uso da Norma	0 – Fazenda 1 – Contribuinte 2 – Julgador (Apenas)	Whitteburg et al (2001)
FUND	Fundamentação	1 – Sim 0 – Não	Whitteburg et al (2001)
QUAL	Voto de Qualidade	1 - Sim 0 – Não	Martinez, Oliveira (2019)
AUTV	Autor do Voto Vencedor	0 - Fazenda 1 – Contribuinte	Martinez, Oliveira (2019)
AUTR	Autor – Relator	0 - Fazenda 1 - Contribuinte	Martinez, Oliveira (2019)
PLAC	Placar	0 – Maioria 1 - Unanimidade	Martinez, Oliveira (2019)

A variável CVENC foi organizada de modo a apontar para o número 0 os resultados apurados para casos vencidos pelo Fisco, e o número 1 para casos vencidos pelo Contribuinte. A variável MATE organizou, com a indicação dos números 1 a 8, as matérias que mais foram abordadas nos julgamentos considerados no estudo. A variável USO organizou os julgamentos que apresentaram a menção à norma contábil, separando a pessoa que fez referida menção sendo 0 para casos indicados pela Fazenda, 1 para o Contribuinte e 2 para o Julgador, pois verificou-se nos estudos dos acórdãos que não só as partes fizeram remissão às normas contábeis, mas também os próprios julgadores para justificar o entendimento do caso. A variável FUND delimitou a organização dos casos em que a norma foi considerada na fundamentação da decisão vencedora, sendo 1 para sua utilização e 0 para os casos em que não foi considerada.

A variável QUAL delimitou os casos em que se apurou a incidência de votos de qualidade, sendo fixado para aqueles em que o voto foi utilizado para o número 1, e 0 para casos em que o voto não foi empregado.

A variável AUTV delimitou os autores do acórdão vencedor dos julgamentos, sendo indicado o número 0 para casos relatados pelo representante do Fisco, e 1 para os casos relatados

pelos representantes dos Contribuintes. A variável AUTR também foi delimitada para indicar os casos em que o relator designado para o julgamento foi o Fisco, vinculado ao número 0, e relatado pelo representante dos Contribuintes, vinculado ao número 1.

Por fim, a variável PLAC trouxe o placar final de todo o julgamento dos casos analisados, considerado nesta variável também as demais matérias tratadas além daquelas vinculadas às normas contábeis, sendo aplicado para o resultado final proferido pela maioria, número 0, ou à unanimidade, número 1.

Vale ressaltar que a análise dos julgamentos trazidas no presente trabalho limitar-se-á a descrever as ponderações e conclusões dos acórdãos, buscando explicitar a compreensão de como o CARF analisa e julga a aplicação das normas contábeis aos lançamentos fiscais.

### **3.3 Delimitação das observações**

Martins e Theóphilo (2016) apontam as técnicas de pesquisa e coleta de dados, trazendo na relação as opções como observação, análise de textos e documentos, entrevistas, questionários etc. para a realização do presente trabalho, a opção mais adequada para avaliação das decisões do CARF foi adotar a análise documental, e sua função se deu em razão dos objetivos fixados nas seções seguintes.

#### **3.3.1 Identificar as decisões com menções às normas contábeis**

Para cumprir esse objetivo, a coleta dos dados viabilizou a identificação dos Acórdãos (documentos) de contencioso administrativo tributário federal com menção às normas contábeis.

A pesquisa documental foi centrada no site do CARF <https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>, link onde são selecionadas as pesquisas de acórdãos proferidos pelo órgão, e selecionando a opção “Pesquisa de Acórdãos”, onde é possível obter a integralidade das decisões, considerando-se o período proposto na pesquisa, de acórdãos proferidos entre 2014 e 2019.

Nesta opção também é possível indicar o período “Mês/Ano Acórdão:”, e texto para pesquisa na opção “Ementa/Decisão/Ementa+Decisão”.

A população do presente é representada por 117.515 acórdãos publicados entre 2014 e 2019, conforme pesquisa realizada para o período no site do CARF. Na opção de pesquisa de parte do texto para realizar o levantamento das decisões, foram selecionados o período a ser pesquisado, 01/2014 a 12/2019, e indicadas as palavras-chave, uma de cada vez: a) Norma

Contábil; b) Pronunciamento CPC; c) Neutralidade Fiscal; d) Valor Justo; e) Valor Presente; f) CFC; g) CVM; h) Princípio da Competência; i) COSIF e j) Contabilidade, obtendo-se o montante de 1.098 acórdãos nos períodos. A definição das normas contábeis em palavras-chave se deu com base na regulamentação contábil, conforme orientações trazidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a (Resolução n. 1.328, 2011), que as seguiu da seguinte forma: NBC TG – Normas Brasileiras de Contabilidade, e também compostas pelas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a partir dos documentos emitidos pelo CPC (Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações); NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade; bem como ITG/CTG – Interpretação Técnica e Comunicado Técnico.

Os 1.098 acórdãos com as palavras-chave foram analisados individualmente, com auxílio do software NVIVO.

Conforme explicado na revisão teórica, o número de 117 mil documentos abrange diferentes assuntos não relacionados ao ambiente corporativo, como aqueles relacionados a pessoas físicas ou tributos diversos, como ITR, estritamente, e por não apresentarem relação com as normas contábeis não foram considerados no estudo.

Como limitação do presente trabalho, considerando o total de casos julgados no período, se deu pela escolha das palavras-chave, para possibilitar a delimitação do campo a ser estudado, e para possibilitar a evidência de quais, e quantos, casos analisados pelo CARF continham menções às normas contábeis.

### **3.3.2 Identificar as Normas Contábeis**

Na segunda etapa, procedeu-se uma análise dos dados da coleta. Foram considerados para o estudo somente aqueles que apresentaram normas contábeis. Por exemplo, em relação à expressão valor justo, dos 45 achados, muitos documentos, entre os 1.098 selecionados, utilizavam esta expressão associada à indenização de desapropriação de pessoa física, sem nenhuma relação, portanto, com norma contábil.

Outra delimitação para seleção da amostra foi a exclusão de julgamentos que converteram o processo para diligência. Além disso, também foram desconsiderados processos em duplicidade de termos chaves.

Nesta etapa do estudo, foi empregada a Análise de Conteúdo, que segundo Martins e Theóphilo (2016) é uma técnica empregada para “identificar a essência do texto nos detalhes das informações”. Para a Análise de Conteúdo, foram identificados os acórdãos que mencionaram, explicitamente, uma norma contábil (Pronunciamento do CPC, Resolução do CFC, Deliberação da CVM, COSIF etc.). Uma vez que um mesmo Acórdão poderia mencionar

mais de uma norma concomitante (um Pronunciamento do CPC e uma Deliberação da CVM, por exemplo), os documentos foram categorizados por matérias principais tratadas nos julgamentos, para possibilitar a codificação da categoria para comparação com os demais dados apurados, como resultado do julgamento, vencedor, utilização da norma, entre outros.

Na organização dos dados e análise, buscando gerar dados quantitativos a partir da análise qualitativa, o estudo contou com o software de apoio à análise de dados qualitativos NVivo. Segundo Schebesta (2018), a análise de conteúdo apoiada por software em pesquisa jurídica se torna cientificamente mais robusta (por exemplo, objetivos, reprodutíveis e transparentes), ainda que os métodos a fazer sejam pouco explorados.

Assim, o NVivo oferece um suporte de indexação do material disposto, construído pelo pesquisador na forma de “códigos”, que representam e armazenam as “categorias” do estudo, notadamente as variáveis investigadas.

Das análises resultantes dos acórdãos encontrados foram classificadas considerando cada tipo de norma contábil localizada no corpo das decisões proferidas. Nesta situação foi possível confirmar que dentre os acórdãos localizados, de alguma forma, a normativa contábil se fez presente, tanto nas argumentações dos contribuintes, quanto dos defensores do fisco, e dos julgadores.

Toma-se, como exemplo da etapa de pré-análise, a utilização da ferramenta Nuvem de Palavras para identificar, entre os 1.098 documentos, aqueles documentos com menção explícita ao termo “Comitê de Pronunciamentos Contábeis”. Ao executar uma seleção, no documento do termo chave, é possível identificar, conforme Figura 1, o contexto do termo, como antecedentes “Pronunciamento Técnico CPC-16 (2009)” ou descendente “CPC-32 (2009)”.

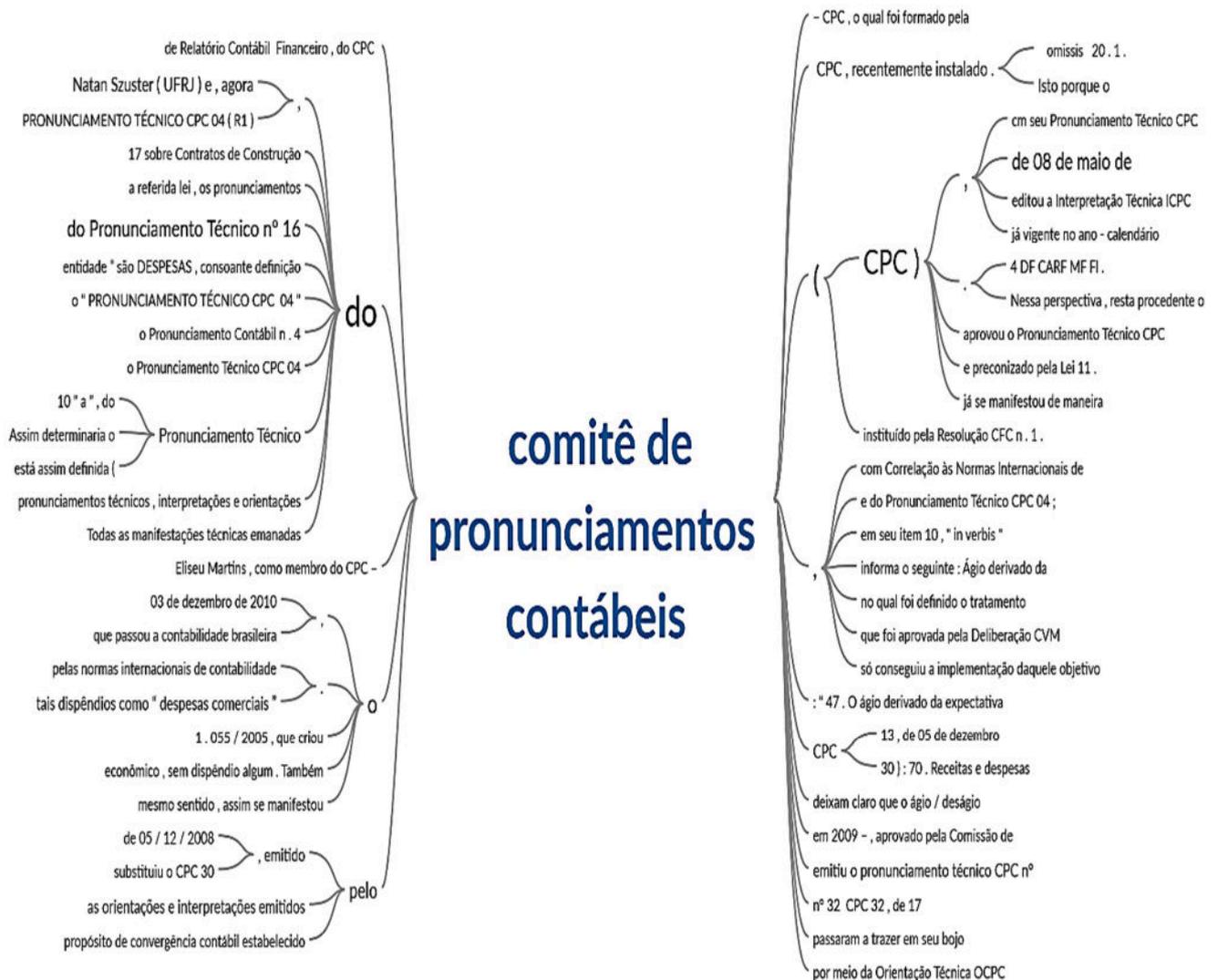


Figura 1. Árvore de Palavras geradas pelo NVIVO

Além da representação visual, a ferramenta permite identificar com exatidão, por meio do recurso Referência, o termo-chave em seu contexto, identificando também o arquivo (Acórdão), com o texto antecedente ou descendente, conforme Figura 2. No exemplo, o termo-chave “comitê de pronunciamentos contábeis” retornou 28 arquivos e 46 referências (menções ao termo).

Decisao\_10320724543201622  
 descrito pela Orientação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("OCPC") nº 08, de 28  
 Decisao\_10580721238201456  
 são DESPESAS, consoante definição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (instituído pela  
 Resolução CFC n  
 Decisao\_10830016637200945  
 PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC-04" DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS:  
 "47. O ágio derivado da  
 Decisao\_10950725355201271  
 sobre Contratos de Construção do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), já vigente no ano  
 Decisao\_10980725496201156  
 sem dispêndio algum. Também o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) já se manifestou de  
 Decisao\_11080722727200961  
 Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio

**Figura 2.** Referência geradas pelo NVIVO

De posse deste conjunto inicial de resultados procedeu-se assim uma pré-leitura dos acórdãos, que eliminou a necessidade de leitura de documentos e trechos que não condiziam com menção explícita às normas contábeis. A codificação nesta etapa resultou em 235 documentos, conforme Tabela 4.

Tabela 4

**População e Amostra**

Ano	Acórdãos (f)	f	fa	Amostra (f)	f	fa
2014	24.298	0,207	0,207	18	0,077	0,077
2015	11.415	0,097	0,304	09	0,038	0,115
2016	10.839	0,092	0,396	20	0,085	0,200
2017	16.760	0,143	0,539	52	0,221	0,421
2018	23.266	0,198	0,737	47	0,200	0,621
2019	30.997	0,264	1,001	89	0,379	1,000
<b>Total</b>	<b>117.515</b>			<b>235</b>		

Os documentos codificados com menção às normas contábeis foram, em seguida, submetidos à leitura seletiva, buscando identificar as demais variáveis do estudo.

### 3.3.3 Identificar os Atributos (Normative Systems)

De acordo com a Metodologia da Pesquisa, a primeira e principal variável analisada foi a inclusão de normas contábeis nos acórdãos do CARF. A exemplo de Whittenburg et al (2001) as normas contábeis foram analisadas inicialmente pelo tipo de norma mencionada. No Brasil, o ambiente regulatório é definido por diversas normas contábeis, como a Lei n. 6.404, (1976), Pronunciamentos do CPC, normas da COSIF e outros. Cabe observar que em tais julgamentos, o uso da norma ocorreu tanto pelo contribuinte, pelo Fisco ou pelo julgador, sendo essa (Uso da Norma), uma variável específica de análise. Dessa forma, nos documentos analisados foram categorizadas no total 9 normas, a saber: Lei n. 6404, (1976), RTT, CPC, CFC, COSIF, CVM, NBC, ITG/CTG e IBRACON. Como cada uma pode ser citada mais de uma vez no documento e um mesmo documento pode indicar mais de uma norma, optou-se por mensurar a variável pela relação documento x norma. Ou seja, ainda que o mesmo documento mencione três vezes a Lei n. 6.404, (1976), a mensuração foi igual a 1. Se outro documento mencionou uma única vez a Lei n.6.404, (1976), a contagem também foi igual a 1. Se um terceiro documento mencionou 5 vezes a Lei n. 6.404, (1976) e 2 vezes o Pronunciamento CPC-16, (2009), a contagem foi: 1 para Lei n. 6.404, (1976) e 1 para CPC. Assim, a análise retornou 482 resultados, conforme Tabela 5. Os dados foram analisados em conjunto com as demais variáveis.

Tabela 5  
**Normas Contábeis Identificadas**

Norma	f	Média	Erro padrão	Desvio padrão	Variância da amostra	Curtose	Assimetria
6404	107	0,455	0,033	0,499	0,249	-1,984	0,181
RTT	102	0,434	0,032	0,497	0,247	-1,945	0,268
CPC	75	0,319	0,030	0,467	0,218	-1,402	0,781
CFC	62	0,264	0,029	0,442	0,195	-0,844	1,079
COSIF	54	0,230	0,028	0,422	0,178	-0,331	1,293
CVM	46	0,196	0,026	0,398	0,158	0,386	1,544
NBC	27	0,115	0,021	0,320	0,102	3,942	2,431
ITG/CTG	8	0,034	0,012	0,182	0,033	24,964	5,172
IBRACON	1	0,004	0,004	0,065	0,004	235,000	15,330
Total	482	1,890					

Após a identificação dos documentos com menção explícita às Normas Contábeis, a leitura dos documentos teve como objetivo identificar os demais atributos estabelecidos na metodologia, a saber: Matéria (principal) em litígio, Uso da Norma, Fundamentação, Voto Vencedor, Voto de Qualidade, Autor do Voto Vencedor, Autor – Relator e Placar.

### **3.4 Modelos estatísticos**

O presente estudo desenvolve-se a partir dos pressupostos defendidos por Whittenburg (2001) e Martinez (2002) sobre a utilização da Contabilidade no Direito Tributário, mais especificamente, evidenciando o uso das normas contábeis no contencioso tributário administrativo federal (CARF). Também contribui para ampliar os achados dos estudos de Martinez e Coelho (2016) e Martinez e Oliveira (2019), diferenciando-se de tais estudos que apresentaram como foco as características em decisões de planejamento tributário, pois o estudo analisa a utilização das normas contábeis nas decisões do CARF.

## 4 Resultado da Pesquisa

Após a análise e codificação no NVivo dos documentos coletados pelo site do CARF, foi realizada a análise quantitativa e qualitativa das decisões administrativas.

### 4.1 Análise das Matérias (MATE)

Ao analisar decisões administrativas e a aplicação dos princípios contábeis no contencioso tributário norte-americano, Whittenburg et (2001) agruparam os julgamentos/processos em quatro matérias contábeis: a) assuntos de inventário (seleção e aplicação de métodos específicos); b) questões operacionais (despesas com juros, depreciação, métodos contábeis, inclusão/exclusão de renda); c) questões financeiras (aquisições, perdas operacionais líquidas, diferenças de livros/impostos, alocações de preço de compra, tratamento de dívida e d) questões diversas (como traduções em moeda estrangeira, planos de participação nos lucros, ganhos e lucros, software e aplicações de seguros).

Embora algumas matérias tributárias guardem semelhança com o estudo de Whittenburg et (2001), no presente trabalho os julgamentos foram classificados em oito matérias, em que se podem identificar as nove normas contábeis categorizadas, conforme Tabela 6.

Tabela 6  
**Matérias Codificadas x Normas Contábeis**

	Mate	fr	6404	RTT	CPC	CFC	COSIF	CVM	NBC	ITG/ CTG	IBRACON
Dedução	53	0,226	38	17	28	20	1	7	19	2	1
Despesa											
Compensação/ Ressarcimento	45	0,191	3	3	1	2	38	0	0	2	0
Amortização	39	0,166	32	24	19	19	3	27	1	0	0
Ágio											
Receita	36	0,153	13	14	18	8	9	8	1	0	0
Omissão	23	0,098	14	9	8	11	2	3	6	4	0
Receita											
Ativo	20	0,085	3	20	1	0	0	0	0	0	0
Imobilizado											
Obrigação	15	0,064	0	15	0	0	0	0	0	0	0
Acessória											
Imunidade/ Isenção	4	0,017	4	0	0	2	1	1	0	0	0
Total Geral	235		107	102	75	62	54	46	27	8	1

Como indicado na Tabela 6, há uma concentração nas menções às normas contábeis para as matérias de dedução de despesa, compensação e ágio, representando assim temas em que as normas contábeis são mais frequentemente mencionadas no julgamento do contencioso administrativo para o período pesquisado. A dedução das despesas apresentou o maior

percentual de menções das normas contábeis porque as normas foram a base da justificativa para a glosa de dedução de despesas da atividade, apuração de Juros sobre Capital Próprio (JCP) e créditos decorrente da atividade empresarial, por violação aos princípios de reconhecimento de despesas e comprovação da documentação contábil idônea para justificar os lançamentos.

Outra matéria que também apresentou a maior quantidade de menção às normas contábeis foram as Compensações Tributária, porque nestes julgados verificou-se a maior menção à necessidade de comprovação da correta escrituração das informações contábeis dos contribuintes, amparadas por documentação hábil e idônea, como exigem as normas contábeis.

Assim, considerando as questões já levantadas, nas seções seguintes, descreve-se qualitativamente os resultados desta etapa.

#### ***4.1.1 Dedução de despesas***

Do total de acórdãos selecionados, 53 deles trataram da análise de autuações fiscais sobre a glosa de despesas apropriadas pelos contribuintes, consideradas em desacordo com a legislação contábil-fiscal, com a presença das normas contábeis reguladas pela Lei n. 11.638, (2007); Lei n. 6.404, (1976); Resolução CFC n. 750, (1993); 998, (2004); 1.282, (2010); Deliberação CVM n. 191, (1992); 489, (2005); 247, (1996); 575, (2009); Pronunciamento Técnico CPC n. 00, (2019); 01, (2010); 04, (2010); 8, (2010); 16, (2009); 18, (2012); 30, (2012); 32, (2009); Pronunciamento Ibracon NPC 22, (2000); ITG 2000, (2014); CTG 2000, (2009); NBC T 19, (2015), a maioria invocada para justificar a dedução, ou glosa, de despesas, e a apuração dos tributos correspondentes.

Desse montante, 30 acórdãos negaram provimento aos recursos dos contribuintes, e a justificativa para a glosa foi a falta de comprovação da realização das despesas lançadas, com documentação contábil-fiscal hábil e idônea, bem como sua dedução em desacordo com as normas contábeis-fiscais vigentes.

Um exemplo de dedução de despesa em desacordo com as normas contábeis-fiscais tratou da dedução dos juros sobre capital próprio – JCP. Nos acórdãos que mantiveram a glosa os julgadores destacaram que os contribuintes, apesar do direito à apuração do JCP, desrespeitaram não só a apuração, mas também o momento de dedução da despesa em desrespeito ao princípio da competência. O Acórdão n. 1402-002.264, (2016) exemplifica bem o entendimento do CARF sobre o princípio da competência e sua aplicação ao caso julgado, glosa de pagamento de JCP:

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.**

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

Os casos analisados constataram que os valores apurados pelos contribuintes tinham em sua base apurações de exercícios anteriores à deliberação pelo pagamento dos juros sobre capital próprio, o que é vedado pela legislação contábil-fiscal.

Houve também lançamentos pela glosa da dedução de despesas na apuração das contribuições sociais ao PIS/COFINS, pois não estariam vinculadas ao processo produtivo, o que também é vedado pela legislação fiscal.

As normas contábeis, em relação ao princípio da competência, também foram aplicadas na manutenção da glosa das deduções de despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, e seus reflexos, tributação do PIS e COFINS. Por exemplo, no Acórdão n. 1301-002.102 (2016) a empresa Jolly teve seu lucro Arbitrado pelo motivo da contabilidade ser considerada imprestável, pela falta de observância das normas contábeis, conforme menciona a Ementa:

A contumácia na inobservância ao reconhecimento de receitas, custos e despesas, aliando-se a reiteradas omissões do registro contábil de pagamentos e a repetidas práticas de emprego de passivo fictício para inflar o saldo da conta caixa, no curso do período-base de incidência, reforçam a conclusão de que a contabilidade é imprestável, tendo em vista que as contas das disponibilidades do passivo e do resultado contábeis não são dignas de fé.

Dos, 23 acórdãos que resultaram no acolhimento do recurso do contribuinte, observou-se que o respeito às normativas contábeis e fiscais para apuração dos tributos federais foi decisivo para o julgamento favorável. Por exemplo, no Acórdão n. 1302-002.395 (2018) que analisou a glosa da dedução da reserva de avaliação, em razão da correta aplicação das normas de transição prescritas pelo RTT. Na ocasião, o julgador que proferiu o voto, acolhido à unanimidade, declarou o reconhecimento da incidência das disposições contábeis e fiscais:

Conforme relatado anteriormente, a empresa SIMPAR era acionista da recorrente, a evidência que, a entrega do imóvel para a acionista teve como contrapartida, justamente, a devolução de parte da participação social que a acionista detinha na recorrente. Sendo assim, resta saber se o bem imóvel fora, de fato, devolvido a valor contábil ou de mercado, para verificar o enquadramento dos fatos ao disposto no §1º do art. 464, RIR/99, como pretende a recorrente.

(...)

Em sentido oposto, a Turma Julgadora sustentou que a reserva de reavaliação fora extinta pela Lei n.11.638, 2007, e em seu lugar foram criados os ajustes de avaliação patrimonial. Informou que o legislador ofereceu a opção para aqueles saldos de reserva já constituídos, de que fossem mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o final do ano de 2008. Logo, o estorno feito pelo contribuinte em 2012, não poderia ser aceito pois já teria transcorrido o prazo legal para a realização do estorno de reserva de reavaliação patrimonial.

Todavia, assiste razão à recorrente quando afirma que a Lei n.11.638, 2007 não é norma de direito tributário, e sim, de natureza contábil, sendo que as modificações e limitações por ela impostas dizem respeito, exclusivamente, a aspectos contábeis.

(...) Logo, tendo em vista a neutralidade fiscal determinada pelo RTT, entendendo serem aplicáveis ao caso em análise os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, o que exclui a limitação temporal que impedia o estorno a partir de 1 de janeiro de 2009, determinada pela Lei n. 11.638, 2007.

Outro exemplo de julgamento favorável ao contribuinte foi verificado no Acórdão n. 1302-002.121 (2017), que abordou o Pronunciamento Técnico CPC 17, (2012), e a glosa de ajustes de despesas promovida pela autoridade para os contratos de prestação de serviços de construção, o lançamento fiscal foi cancelado, porque o contribuinte aplicou as normas de transição – RTT, garantindo no caso a neutralidade no critério de estágio de execução do contrato para fins de reconhecimento das receitas e despesas

#### **4.1.2 *Compensação/ressarcimento***

Da análise realizada foram selecionados 45 acórdãos que trataram do tema compensação ou pedido de ressarcimento de créditos fiscais, sendo mencionado nos julgamentos as normas contábeis expressas na Resolução CFC n. 1.087, 2006; 774, 1995; 750, 1993; 1.282, 2010; RTT e Lei n. 11.638, 2007; Lei n. 6.404, 1976; ITG e CTG 2000; Pronunciamento Técnico CPC 13, 2008, e normas COSIF.

De todos esses julgamentos, somente 6 resultaram em decisões favoráveis ao contribuinte, com menção às Leis n. 6.404, (1976) e n. 11.638, (2007), Pronunciamento Técnico CPC 00, (2019); 13 (2008); e Resolução CFC n. 1.087, (2006). Dois exemplos de julgamentos podem ser verificados nos acórdãos n. 1201-000.952 (2015) e n. 1201-002.144 (2018):

Acórdão nº 1201-000.952

Defendendo sua posição, o Ilustre Relator deste processo, para manter a glosa das exclusões decorrentes de incentivos fiscais por desrespeito ao disposto no artigo 22 da Lei n. 11.196, 2005, trouxe como principal fundamento de seu voto a inobservância de regras e princípios contábeis.

(...)

A divergência nasce quando se analisa a força do disposto no artigo 22 da lei em debate, ou seja, se a regra ali disciplinada deve ser analisada de forma tão rígida a ponto de o seu cumprimento de forma diversa, culminar na perda do incentivo, ainda que alcançada

a finalidade da lei, que, no caso, é o controle e verificação pela fiscalização de efetivo investimento em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Entendo que não é razoável aceitar a supremacia das normas e princípios contábeis à lei que concede incentivo fiscal, já que conforme já exposto, os incentivos são ferramentas do Estado utilizadas com o intuito de estimular determinadas condutas e garantir o desenvolvimento nacional.

Assim, as regras contábeis não devem se sobrepor à lei tributária, mas devem servir, como já exposto, como forma de controle à utilização do incentivo e não como requisito para sua concessão ou fruição.

Acórdão n. 1201-002.144 (2018)

ERRO DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO, EFEITOS RETROATIVOS. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO CFC 1.087/06. AJUSTE NO EXERCÍCIO EM QUE O ERRO FOI DETECTADO. EFEITOS INFRINGENTES DOS EMBARGOS.

Nos moldes da Resolução CFC 1.087, 2006 o ajuste para correção de erro na interpretação da norma contábil somente será efetuado no ano em que fora detectado tal erro, sem efeitos retroativos ao ano em que cometido o erro, hipótese esta aplicável somente aos casos de dolo ou fraude.

A favor do Fisco resultaram em 39 acórdãos. Dois acórdãos mencionaram a aplicação das normas ITG e CTG, o Acórdão n. 3002-000.733 (2019), ao analisar a documentação considerada no julgamento para justificar o direito à apuração de créditos de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade, abordou as normativas que tratam dos tipos de documentação hábil e idônea são admitidas para fins contábeis e fiscais. Na ocasião, com a avaliação dos documentos, o Relator Julgador confirmou que não se poderia enquadrá-los nos conceitos definidos pela ITG 2000 (R1), (2014).

O conceito de documentação hábil encontra-se na Interpretação Técnica Geral 2000, que compõe as Normas Brasileiras de Contabilidade, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Da ITG 2000 (R1), (2014), extraímos:

**26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou componham a escrituração.**

**27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.**

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente. (grifado)

Por certo que a tabela acima, isoladamente, não constitui documentação hábil e, portanto, nada prova. As notas fiscais demonstram que o contribuinte tenta utilizar como desconto despesas não permitidas para esse fim. As cópias do livro Razão apontam gastos, reduções em estoque e, igualmente, não comprovam a auferição de receitas no

montante de 485 mil, restando inequívoco que o contribuinte não logrou demonstrar a existência de direito líquido e certo.

Os demais, 37 ao total, avaliaram os pedidos de ressarcimento e compensação apresentados por instituições financeiras reguladas pelo BACEN, com a menção das normas COSIF, invocadas para justificar a manutenção das operações. O resultado dos julgamentos apontou pelo improvimento dos recursos, com os julgadores desconsiderando as apurações de créditos pleiteados nos ressarcimentos em razão da interpretação equivocada sobre a aplicação das normas COSIF.

#### **4.1.3 *Ágio***

Do total de acórdãos que trouxeram a menção expressa à normas contábeis, no total 39 acórdãos, trataram da análise de ágio apurado em operações societárias intragrupo, ágio de aquisição de participação societária de terceiros. Os recursos voluntários apresentados pelos contribuintes trataram da legitimidade de amortização e comprovação de ocorrência, para reforma das decisões que rejeitaram as compensações e deduções de despesas.

As principais normas indicadas pelos contribuintes foram a Lei n. 6.404, (1976); **RTT** e Lei n. 11.638, (2007); Resolução do CFC n. 750, (1996), e 1.282, (2010); Ofício CVM n. 01, (2007); Instrução CVM n. 247, (1996), e n. 349, (2001); Pronunciamento Técnico CPC n. 00, (2019) e 04, (2010), todas apresentadas para justificar a apuração, apropriação e amortização ágio gerado em operações societárias de incorporação intragrupo.

Dos acórdãos proferidos, 16, não acolheram os recursos dos contribuintes. Nos julgamentos os Conselheiros Julgadores apontaram que o direito à dedução do ágio deve observar a efetiva realização da despesa, não podendo ser considerada na operação o valor gerado em operações societárias intragrupo, ou seja, operações de incorporação ou fusão realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico. Os fatores principais considerados apontaram que o esforço financeiro, ou seja, o desembolso financeiro para aquisição das participações societárias e o propósito econômico das operações, foram os fatores determinantes para a manutenção das glosas das deduções promovidas pelos contribuintes.

As decisões também ressaltaram a obrigatoriedade de o contribuinte observar os princípios contábeis geralmente aceitos, e as normas emanadas das entidades reguladoras, como Conselho Federal de Contabilidade e a Comissão de Valores Mobiliários, fazendo menção às normas: Resolução n. 750, (1993); 1.282, (2010); Pronunciamento Técnico CPC n. 00, (2019), 01 (2010), 04, (2010), 15 (2011), 36 (2012); Deliberação CVM n. 489, (2005), Instrução CVM n. 247, (1996) e 349, (2001), Ofício CVM n. 01, (2007); Lei n. 6.404,(1976), 11.638, (2007) e

Ibracon NBC 22, (2000), na apuração dos resultados contábeis e fiscais para apuração do ágio gerado e passíveis de amortização. O trecho do julgamento proferido no acórdão nº 1301-002.008 (2016), demonstra a aplicação da norma contábil no julgamento administrativo:

**ÁGIO. COMPLEMENTARIEDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.**

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404, 1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598, 1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

O restante dos acórdãos estudados, 23, apresentaram julgamentos favoráveis aos contribuintes. Das decisões analisadas constatou-se que algumas utilizaram a não observância da Lei n. 11.638, (2007) como atributo favorável ao contribuinte, por exemplo quando o fato em discussão foi registrado antes da Lei n. 11.638, (2007). No Acórdão 1201-002.773 (2019), por exemplo, a fiscalização entendeu que a Gol não poderia deduzir o ágio da aquisição da Varig, e um dos fundamentos considerados foi porque o valor de aquisição da VRG não foi superior ao seu patrimônio, o que segundo o Fisco seria evidente se a VRG tivesse contabilizado os ativos em sua totalidade. A maioria dos julgadores admitiu, contudo, a amortização do ágio, considerando que o mesmo fora apurado de acordo com as normativas contábeis-fiscais vigentes à época da operação, quando ainda não existia previsão legal do grupo Ativo Intangível, bem como ser vedada a avaliação de ativos conforme mencionado no Voto Vencedor.

Os Ativos Intangíveis passaram a contar com um grupo de contas nos termos da lei somente com a edição da Lei n. 11.638, 2007, que incluiu o Ativo Intangível como subgrupo do Ativo Não Circulante, bem como extinguiu o subgrupo do Ativo Diferido. A norma sobre reconhecimento de Ativos Intangíveis somente surgiu com o Pronunciamento Contábil n. 4 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que foi aprovada pela Deliberação CVM n. 553/08. Tal norma foi revogada e atualizada pela Deliberação CVM n. 644/10. Vale destacar que tal norma contábil continua proibindo a avaliação de ativos intangíveis por seu valor de mercado e tampouco há possibilidade de reconhecimento de goodwill gerado internamente. Como consequência, não há como desqualificar a contabilidade da VRG, uma vez que as normas contábeis não permitiam a reavaliação dos ativos intangíveis e tampouco as normas atualmente vigentes permitem.

Dessa forma, correto está o montante do ágio registrado na contabilidade, que foi amortizado contabilmente e cuja despesa decorrente foi considerada dedutível.

Dos recursos que resultaram em decisões favoráveis aos contribuintes, também foi verificada a permissão da amortização do ágio para operações de aquisições societárias de empresas terceiras, e mediante comprovação da escrituração contábil, documentação hábil e idônea, e o desembolso das despesas de aquisição incorridas pelo sujeito passivo.

#### **4.1.4 Receita**

Dos acórdãos selecionados no estudo, 36 resultaram de análises de apuração de receitas, com a presença das normas contábeis reguladas pela Lei n. 11.638, (2007); 6.404, (1976); Resolução CFC n. 750, (1993) e 1.282, (2010); Deliberação CVM n. 575, 2009 e 692, (2012); Pronunciamento Técnico CPC n. 00, (2019), 8, (2010), 16 (2009) e 30, (2012), a maioria invocada para justificar a forma de contabilização das receitas, e a apuração dos tributos sobre ela incidentes.

Desse total, 18 casos foram julgados desfavoravelmente aos contribuintes, com a manutenção das autuações em razão de erros na apuração da base de cálculo dos tributos federais como PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Um exemplo de equívoco do contribuinte no reconhecimento e escrituração de receitas de prestação de serviços em contratos de longo prazo foi verificado no Acórdão n. 1302-004.267 (2020), vinculado aos Acórdãos n. 1302-000.758 (2019) e n. 1302-000.622 (2019):

Assim, a discussão cinge-se, basicamente, na verificação se o contribuinte poderia ou não postergar o reconhecimento das receitas nos contratos firmados com seus clientes.  
(...)

fornecimento de bens ou de serviços que, por sua natureza se estendam por mais de um ano, traduzido juridicamente no comando do art. 8º da (Lei n. 10.833, 2003) e a ele se submetem as receitas decorrentes dos contratos de longo prazo aqui analisados.

A matéria recebeu orientação normativa pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.011 de 21, de janeiro de 2005, que aprovou a NBC T 10.1 - Empreendimentos de Execução em Longo Prazo, da qual foram selecionados os seguintes trechos:

**DISPOSIÇÕES GERAIS 10.1.1.1.** O objetivo desta norma é determinar o tratamento e o reconhecimento contábil das receitas e dos custos relativos aos contratos de empreendimentos de execução em longo prazo.

10.1.1.2 Em vista da natureza das atividades empreendidas nesses contratos, a data em que a atividade contratual se inicia e a data em que a atividade se completa, usualmente, acontecem em diferentes períodos contábeis.

Conseqüentemente, a questão fundamental referente à contabilização dos contratos é a alocação das receitas e dos custos contratuais nos períodos contábeis em que o trabalho é executado.

10.1.1.3. Esta norma deve ser aplicada na contabilização dos empreendimentos de execução em longo prazo nas Demonstrações Contábeis dos contratados.

[...]10.1.6. CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS CONTRATUAIS

10.1.6.1. Quando o resultado final de um contrato puder ser estimado com segurança, a receita e os custos contratuais devem ser reconhecidos no resultado, levando em conta o estágio da execução do contrato na data do encerramento do período ou do exercício.

10.1.6.2. No caso de um contrato a preço fixo, o resultado final pode ser estimado com segurança quando atendidas às seguintes condições:

a) a receita total do contrato puder ser quantificada com segurança;

b) tanto os custos contratuais quanto os adicionais para completar o contrato e o estágio de execução contratual na data do encerramento do período ou do exercício puderem ser estimados com segurança; e

c) os custos contratuais atribuíveis ao contrato puderem ser, claramente, identificados, de modo que os custos, efetivamente incorridos, possam ser comparados com estimativas prévias. [...]10.1.6.6. Uma entidade dispõe de condições de fazer estimativas com segurança depois de ter celebrado um contrato que estabeleça: a) direitos válidos de cada parte contratante com respeito ao ativo a ser construído; b) a estipulação do preço; e c) a modalidade e os prazos do pagamento. Os contratos firmados pela contribuinte são bem detalhados quanto aos preços, direitos, obrigações, pagamentos e penalidades relativos a cada um dos polos contratuais, de forma que a entidade empresarial detinha as condições para o reconhecimento das receitas segundo o progresso da execução do contrato.

Os outros 18 recursos estudados foram julgados favoravelmente ao contribuinte, sendo confirmada a legitimidade da forma de reconhecimento das receitas, com observância das normas contábeis, e em alguns casos vinculados às disposições do Regime Tributário de Transição, RTT, como no Acórdão n. 1302-002.121, (2017), outro exemplo da consideração das normas contábeis pode ser verificado no Acórdão n. 1201-002.937 (2019):

Acórdão n. 1302-002.121 (2017)

**RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES COM BASE NAS NORMAS DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. EFEITOS.**

Modificações introduzidas pelas novas práticas contábeis no reconhecimento de receita, despesa e custo, por força do art. 16 da Lei n. 11.941, 2009, não têm efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT.

**CUSTOS RECONHECIDOS NO ATIVO. NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS PREVISTAS NO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 17. AJUSTE DO RTT. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA.**

Improcede a glosa do ajuste de RTT, uma vez que eventual erro em sua apuração, ainda que possa configurar inexatidão contábil (postergação de custo), não tem efeito tributário.

Acórdão nº.1201-002.937 (2019)

Conforme visto, a controvérsia instaurada diz respeito ao tratamento fiscal da diferença positiva decorrente das provisões contábeis de ativos e passivos regulatórios, notadamente da CVA, por empresa concessionária de distribuição de energia elétrica, caso da Recorrente, no ano-calendário de 2012.

Aos olhos da fiscalização, referido ajuste equivaleria a uma reversão que deve ser tributada, uma vez que, quando da constituição das provisões, os ajustes não teriam sido incluídos no lucro real, não se justificando a sua exclusão via RTT por falta de previsão legal.

Já o contribuinte advoga no sentido de que a exclusão realizada foi correta, pois teve a finalidade de tornar neutros os lançamentos referentes aos ativos e passivos regulatórios, os quais não deveriam impactar a apuração do lucro real e a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 16 da Lei n. 11.941, 2009.

E ainda que a neutralidade pudesse ser desconsiderada, aduz que os valores referentes aos ativos e passivos regulatórios, ao contrário do que afirma a DRJ com base na referida Solução de Consulta, não constituem acréscimo patrimonial apto a gerar a incidência do IRPJ e da CSLL.

(...) Em outras palavras, da leitura da Solução de Consulta em comento, a qual, repita-se, foi transcrita na íntegra e utilizada como única razão de decidir da DRJ, verifica-se claramente que a própria Receita Federal reconhece que antes da celebração do termo aditivo ao contrato de concessão mencionado nos itens 30 e 31 que apenas ocorreu em 25/11/2014, havia incertezas quanto ao recebimento dos valores registrados na CV A pelas concessionárias, fato este que inclusive dispensou, para fins societários, o próprio reconhecimento contábil da receita (e despesa) provenientes dos ajustes na CV. Esse fato, em consonância com o descrito pela Orientação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("OCPC") n.08, de 28.11.2014 que foi emitida justamente para tratar dos efeitos da deliberação tomada pela ANEEL e que abaixo transcrevo parcialmente foi o que gerou a exclusão fiscal ora glosada.

(...)

Nesse ponto, não se pode perder de vista que, no AC de 2012, vigorava a regra do RTT, prevista na Lei n. 11.941,2009, a qual, como se sabe, determina a neutralidade fiscal dos ajustes decorrentes das modificações dos critérios contábeis introduzidas pela (Lei n.11.638,2007), regra esta que não poderia ter sido ignorada pela fiscalização. Dessa forma, em sentido contrário à premissa adotada pela DRJ, o RTT e a própria SC n° 101/16, na verdade, corroboram o entendimento da Recorrente segundo o qual até o momento da celebração do termo aditivo ao contrato de concessão (isto é, anteriormente a 25/11/2014), as concessionárias de distribuição de energia elétrica não tinham assegurado o direito à efetiva percepção dos valores decorrentes dos ativos regulatórios, bem como não havia definição a respeito de quem seria o devedor e garantidor de tais valores.

Os acórdãos no total apresentaram menção às normas CPC 00, (2019), 02, (2010), 08, (2010), 16, (2009), 30, (2012); Resolução n. 750, (1993), 1.282, (2010); CVM n. 409, (2004) e Deliberação n. 5875, (2009); RTT e Lei n. 6.404, (1976), todas consideradas nos julgamentos favoráveis ao contribuinte.

#### **4.1.5 Omissão de receita**

No total dos acórdãos apontados na pesquisa, 23 resultaram de julgamentos de omissões de receitas, decorrentes da falta de comprovação de pagamentos de despesas, falta de reconhecimento de receitas por omissão de depósitos bancários, passivos fictícios, e falta de escrituração de operações e documentação hábil e idônea para amparar os lançamentos contábeis-fiscais realizados pelos contribuintes. Nos julgamentos constatou-se menção às normas contábeis como Resolução n. 750, 1993, n. 1.177 (2009), n. 1.282, (2010); RTT e Lei n. 11.638, (2007); ITG e CTG (2000); Lei n. 6.404, (1976); NBC TG 06, (2017), 10, (2017),

11, (2017); CPC 00, (2019), 01, (2010), 02, (2010), 04, (2010), 05, (2010), 13, (2008), 15, (2011), 18, (2012), 23, (2009), 33 (2012).

Desse total, 10 recursos de contribuintes foram rejeitados com a manutenção da cobrança e reconhecimento de omissão de receita, porque não restaram comprovados os lançamentos contábeis-fiscais realizados, considerando não só as normas contábeis, mas também as regras de escrituração e manutenção dos documentos para amparar tais lançamentos.

Alguns dos julgamentos decorreram da constatação de omissão de receitas por falta de escrituração de depósitos bancários, mantidos à margem da escrituração e tributação, como verificado no Acórdão nº 1401-002.357 (2018), conforme trecho do voto vencedor:

4.10 Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, o autuado foi intimado a esclarecer a natureza das receitas lançadas na conta contábil 66104-5 RECEITAS EVENTUAIS, que registrava na contabilidade, no somatório dos três primeiros trimestres, valores não oferecidos à tributação de R\$ 4.664.684,27 (...).

4.11 Em resposta (fl. 1.860) o contribuinte apresentou alegações vagas (“acredito que foram cometidos erros na escrituração...”) ou que não condiziam com os registros contábeis (‘... em sua grande maioria a Conta Partida (sic) são Contas Contábeis do passivo referente a obrigações a pagar com fornecedores.’). Com relação a essa última colocação, a autoridade fiscal rebate, afirmando que ‘certa de 80% dos lançamentos a crédito da conta de Receitas Eventuais terem como contrapartida lançamentos a débito em contas do Ativo Circulante (Bancos c/ Movimento)’. Intimada a apresentar os extratos bancários relativos a esses lançamentos, não houve resposta.

4.12 Portanto, em sua impugnação, o contribuinte não trouxe elementos ou argumentos que pudessem alterar o entendimento sustentado pela autoridade fiscal e objetivamente apresentados no curso da fiscalização, razão pela qual entendo que, em relação a essa omissão de receitas, o lançamento deve ser mantido.

O restante dos acórdãos, 13 dos resultados analisados, apresentaram o cancelamento, integral ou parcial, das autuações, porque os contribuintes conseguiram demonstrar com a escrituração contábil, e documentação hábil e idônea, o reconhecimento e lançamento de receitas e despesas, sendo acolhida a comprovação no julgamento administrativo. Um exemplo pôde ser confirmado no Acórdão nº 1302-001.805, (2016), cuja ementa trouxe a seguinte conclusão:

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei n. 9.430, 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. ALEGAÇÕES DE MÚTUO, APLICAÇÕES FINANCEIRAS E TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS. Exclui-se da base tributável apenas depósito cujo estorno está comprovado em extrato bancário, rejeitando-se alegações incomprovadas ou vinculadas, apenas, a contratações em termos gerais, dissociadas de comprovantes coincidentes e datas e valores, mormente se nenhum livro contábil ou fiscal foi apresentado pelo sujeito passivo.

Nesses acórdãos também estão compreendidos julgamentos que, apesar de manterem a glosa das despesas, foram reformadas as autuações fiscais para a redução do percentual da multa punitiva imposta nos lançamentos, de 150% para 75%, porque entenderam os julgadores que somente o fato de restar constatada a omissão de receitas, ou dedução indevida de despesas e pagamentos não comprovados, não seria suficiente para justificar o agravamento da penalidade, já que para tanto seria necessário comprovar algum ato fraudulento, simulado ou ilegal praticado pelo contribuinte, o que, naqueles processos, não restou demonstrado pela fiscalização. O exemplo é extraído do Acórdão nº 1402-001.573 (2014).

#### **4.1.6 Ativo imobilizado**

Da pesquisa realizada, o sistema do CARF apresentou o total de 20 acórdãos que trataram de matérias relacionadas ao ativo imobilizado, com menção às normas do RTT e Lei n. 11.638, (2007); Lei n 6.404, (1976), CPC 04, (2010), 15, (2011), 16, (2009), 21, (2011), 27, (2009), 28, (2009), 37, (2010) e 43, (2010).

As principais matérias abordadas foram ganho de capital, dedução de despesa e ativo imobilizado; sendo verificados 18 resultados pelo improvimento dos recursos dos contribuintes, por entenderem os julgadores pelo descumprimento das normas de apuração e controle dos ajustes dos ativos avaliados a valor justo, em desrespeito ao regime tributário de transição – RTT; glosa da amortização de ágio do valor justo considerado na apuração dos ativos, porque considerados em desacordo com as normas vigentes; e soma indevida do valor justo de ativo para composição da apuração do ganho de capital na alienação de ativo.

O acórdão que tratou da glosa do lançamento dos ajustes de avaliação a valor justo pelo contribuinte declara que, apesar da existência de norma autorizadora, o contribuinte não pode deixar de observar as normativas que tratam das obrigações de controle para legitimar as escriturações contábeis-fiscais e apuração dos impostos devidos como indicado no trecho do acórdão vencedor, Acórdão n. 1301-004.091, (2019):

Em que pesem os valorosos argumentos da ilustre Conselheira Relatora, com a devida vênia, ousou discordar de suas conclusões quanto ao mérito da exigência. A exigência diz respeito a autos de infração decorrentes da adição, de ofício, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da diferença positiva entre os valores do ativo na escrituração contábil digital (ECD) do contribuinte e na sua escrituração contábil fiscal (ECF, e também no FCONT) em razão de o contribuinte não ter evidenciado a respectiva diferença em subconta vinculada ao ativo quando da adoção inicial das disposições da Lei n. 12.973, 2014.

(...)

Retornando ao caso concreto, salienta-se que a apresentação de qualquer outro controle extracontábil, laudo ou parecer pelo contribuinte a fim de evidenciar de que

supostamente não houve prejuízo ao Fisco não tem o condão de alterar o panorama, por expressa disposição legal! Nesse sentido, o art. 68 da Lei nº 12.973, 2014 (transcrito *allures*) possibilitou à Receita Federal instituir controles fiscais adicionais alternativos à evidenciação contábil de que tratam os arts. 66 e 67, e assim foi feito por meio da ECF (escrituração contábil fiscal), não tendo o contribuinte o zelo necessário de cumprir as exigências prévias do Fisco a fim de que o ajuste a valor justo dos ativos não fosse imediatamente tributado. É importante ressaltar que a exigência do controle em subcontas desses ajustes como condição à sua não tributação no momento de seu registro não se traduz em mero capricho do legislador ordinário (e muito menos da Receita Federal), mas sim de possibilitar ao Fisco o controle prévio desses ajustes ao longo do tempo, de forma remota e eletrônica, sem que fosse necessária a abertura de procedimentos fiscais, em uma infinidade de contribuintes e sem critérios técnicos de seleção, para averiguar se houve ou não prejuízo ao Fisco no que diz respeito ao registro de avaliações de ativos a valor justo. Ora, sem esse controle em subcontas, como poderia o Fisco averiguar previamente se o montante registrado a título de depreciação - que reduz o lucro líquido do contribuinte - diz respeito a ativos registrados a custo original ou a valor justo, e conseqüentemente se haveria necessidade de adições extraordinárias na apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.

Os demais acórdãos, 2 no total, resultaram na procedência do recurso do contribuinte.

Na verificação dos fundamentos, a avaliação a valor justo mantida para os bens do ativo imobilizado, acórdão nº 1402-003.589 (2019), os julgadores entenderam por afastar a autuação como receita omitida, mesmo havendo a necessidade de seu controle em subcontas como determina a instrução normativa que regulamenta a matéria, porque não se enquadra tal importância no conceito de renda para fins tributários, acarretando a legitimação da apuração e resultado neutro de seu lançamento, nos termos da Lei n. 12.973, 2014:

A questão de fundo no presente processo cinge-se a verificação da subsunção da reavaliação a valor justo (AVJ) o conceito de renda tributável adotado pelo legislador brasileiro.

Afirma a Recorrente que 'a reavaliação (avaliação a valor justo) do ativo, por si só, não significa acréscimo patrimonial disponível (renda), a permitir a caracterização direta e imediata de efeitos tributários, antes mesmo da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL.'

A Constituição Federal em seu art. 153, III prevê genericamente que a União pode instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mantendo a expressão já consagrada no Código Tributário Nacional de 1966. (...)

A avaliação a valor justo, aponta J. Bianco (*O Conceito de Valor Justo e seus Reflexos Tributários*. In: *Controvérsias Jurídico Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 5º Volume. Coord.: Roberto Quiroga Mosquera; Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2014, p. 164) tem natureza de renda: vejamos (...)

Ressalte-se, e o próprio autor em seu texto segue essa linha, que não é a mera existência de uma riqueza que disparará a incidência do imposto sobre a renda, mas sim a aquisição de sua disponibilidade jurídica ou econômica. (...)

Além disso, a Recorrente junta laudo de empresa de consultoria em que fica evidenciado que a parte do controle de subcontas, o que ensejaria meramente multa por descumprimento de obrigação acessória, não representa prejuízo ao erário pela mera atualização do valor contábil do ativo. A partir da premissa inicial do princípio d

neutralidade introduzido pela 12.973 o laudo registra com propriedade a ausência não só de manifestação de renda, mas também de qualquer prejuízo ao erário, vejamos:

‘II. Não obstante exposto dispositivo no sentido de criação de subcontas, observa-se que a finalidade da lei é possibilitar o controle efetivo dos valores diferidos, a fim de garantir que as adições e exclusões pertinentes sejam realizadas nos montantes adequados. No caso ora analisado, a ausência de criação das subcontas não gerou qualquer prejuízo ao erário.

III. é possível identificar da documentação analisada qual o custo de aquisição de cada terra nua (matrícula a matrícula), o AVJ atribuído e o valor contábil de cada terra nua após a escrituração de AVJ.

IV. Em eventual alienação ou baixa será possível identificar com segurança o custo de aquisição que deverá ser utilizado para fins de determinação do ganho ou perda de capital.’

Nessa perspectiva entendo que não deve subsistir a autuação lavrada em face do contribuinte na medida em que ausente qualquer manifestação de renda nos termos do art. 43, do CTN.

Os julgamentos realizados consideraram, em sua maioria as normas do Regime Tributário de Transição, da Lei n. 11.638, (2007) e da Lei n. 6.404, (1976), e um dos julgamentos, Acórdão n. 1401-002.832, (2018), também considerou as normas do CPC 04, (2010), 15, (2011), 16, (2009), 21, (2011), 27, (2009), 28, (2009), 37, (2010) e 43, (2010), como fundamento tanto para a decretação do provimento ou desprovimento dos recursos.

#### **4.1.7 Obrigações acessórias**

Dos acórdãos selecionados para estudo, 15 trataram do cumprimento de obrigações acessórias. Nestes julgamentos as normas invocadas foram o RTT e Lei n. 11.638, (2007), e Lei n. 6.404, (1976).

Todos os julgamentos desta amostra foram favoráveis ao Fisco, pela rejeição da defesa apresentada pelos contribuintes, como o Acórdão n. 1001-000.026, (2017).

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

FCONT. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA INTEMPESTIVA. CABIMENTO.

A obrigatoriedade de apresentação do FCONT decorre da opção pelo RTT na DIPJ e alcança as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real.

Mantem-se a aplicação da multa por atraso na entrega do FCont quando inexisterem razões previstas em lei ou normas que, diante das razões apresentadas pela interessada, justifiquem o afastamento da mesma. Dentre os julgados, as autuações foram mantidas sobre a cobrança de multa punitiva por falta de entrega da declaração fiscal FCONT, documento de controle das informações do regime de transição, totalizando 15 casos, e demais declarações não entregues pelo sujeito passivo.

Nos julgamentos ficou definida a obrigação de entrega das declarações, pois através dela que o Fisco tem condições de acompanhar a evolução das informações contábeis decorrentes do regime tributário de transição.

#### **4.1.8 Imunidade/Isenção**

Um total de 4 documentos da amostra selecionada trataram da análise de autuações fiscais sobre a descaracterização da imunidade tributária declarada pelos contribuintes, sendo três casos sobre imunidade de entidades sociais e uma sobre operação de reversão de patrimônio de associação isenta.

As principais normas citadas nesses julgamentos foram a Resolução CFC n. 503, (1981), Lei n. 6.404, (1976), Ofício CVM n. 325, (1979), normas que tratam dos princípios básicos da contabilidade, estrutura conceitual dos relatórios financeiros, Lei das S/A que trata das estruturas contábeis, e método de equivalência patrimonial.

Do total, 2 julgamentos foram desfavoráveis ao contribuinte especialmente porque não foram respeitados os requisitos exigidos para a fruição do benefício como falta de escrituração contábil e fiscal das receitas e despesas nos termos das normas vigentes na ocasião. Também foram motivos da rejeição e cancelamento da imunidade a constatação de confusão patrimonial, pagamentos indevidos aos administradores, situações proibidas pela norma que trata da imunidade tributária Constituição Federal e Código Tributário Nacional, artigo 14, e da isenção da reversão de patrimônio de entidade isenta.

Os outros dois julgamentos apontados na pesquisa resultaram no acolhimento parcial do recurso do contribuinte, não para o restabelecimento da imunidade, mas para o cancelamento parcial da cobrança dos tributos apurados em razão da comprovação da origem dos lançamentos e pagamentos de despesas, confirmados pela documentação contábil-fiscal hábil e idônea.

#### **4.2 Análise das normas contábeis citadas nos acórdãos**

Após o levantamento dos julgamentos mediante a indicação no sistema de buscas do site do CARF, e selecionadas os casos com citações expressas às normas contábeis, passou-se à separação dos julgamentos por matéria. Essa codificação foi necessária para possibilitar a avaliação e estudo das menções das normas contábeis nos julgamentos do CARF, permitindo, ainda, identificar o responsável pela menção da norma; Fisco, Contribuinte, Julgador; as argumentações, conceitos e aplicações das normas contábeis nos julgamentos, e se elas interferiram no resultado.

No período estudado, 2014 a 2019, dos acórdãos que apresentaram citações às normas contábeis, verificou-se a concentração em duas principais normas, a Lei n. 6.404, (1976) e a Lei n. 11.941, (2009) (RTT), ambas consideradas na avaliação da contabilização das informações e demonstrações dos contribuintes. Por outro lado, a citação ao IBRACON apareceu somente em um caso, que tratou da dedução de despesa pelo contribuinte.

Assim, a seguir passa-se à análise das normas e as citações nos casos estudados.

#### **4.2.1 *Análise das normas contábeis – Lei 6.404/76***

A norma que mais apontou nos julgamentos estudados foi a Lei das S/A, Lei n. 6.404, (1976). No total foram 107 casos que trouxeram a citação à norma em seu julgamento, fazendo-se mediante a remissão às normas contábeis disciplinadas pela lei sobre a aplicação do princípio da competência, reconhecimento de receitas e despesas, sendo a base de apuração dos tributos e ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial regida pela Lei das S/A.

As matérias que mais a abordaram foram amortização de ágio, receita, dedução de receita e despesas, e omissões de receitas.

Na apuração de ágio e sua amortização como dedução de despesas, alguns julgados estudados afastaram a possibilidade de dedução por estar o ágio vinculado à operação de incorporação, fusão e cisão ocorrida intragrupo, sendo vedada pela normativa sua apuração; em outros, se admitiu a apuração e amortização, porque apurados em respeito às normativas comerciais e baseadas nos princípios contábeis geralmente aceitos.

Um dos casos estudados, o Acórdão nº 1302-002.568 (2018), apontou a regra contábil e escrituração comercial como ponto de partida para as apurações tributárias.

#### **ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.**

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404, 1976, conforme estabelecido pelo DL. n. 1.598, 1977. O ágio é fato econômico cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária, com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

Este caso foi julgado desfavoravelmente ao contribuinte, e o voto vencedor esclareceu os conceitos considerados na fundamentação para glosar a apuração e amortização realizadas no auto de infração.

Por fim, examino a questão do ágio sob a perspectiva de sua apuração e reconhecimento na contabilidade.

Essa discussão ganha sua relevância em face do argumento utilizado quando se discute a questão do ágio no âmbito das operações societárias no sentido de que o regime contábil dado ao instituto seria diferente daquele previsto na legislação tributária.

Tal entendimento deriva do fato do legislador ter disciplinado o instituto no âmbito de uma lei que tratava Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. E esta, de fato, disciplinou a matéria por meio do art. 20 do DL. n. 1598, 1977.

Com a devida vênia, ainda que a legislação tributária tenha regulado procedimentos contábeis no seu bojo, até pela falta de maior detalhamento pela lei societária, não autoriza a conclusão de que existam dois tipos de ágios para um mesmo fato econômico: um jurídico-tributário e outro contábil.

Em que pese a contabilidade e direito tributário tenham seus campos próprios de conhecimento e ciência, é inegável a interseção ente ambos no âmbito das relações jurídico-tributárias.

Não se deve olvidar que o lucro tributável é definido pela legislação do Imposto de Renda a partir do lucro líquido apurado na escrituração comercial, tendo o próprio Decreto-Lei n. 1.598, 1977 no inc. X do seu art. 67, estabelecido expressamente que o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, 1976.

Desta forma, as normas contábeis exaradas pelas entidades responsáveis pela normatização e regulamentação da contabilidade não são elementos estranhos à aplicação da legislação tributária, pelo contrário, fazem parte do arcabouço de mensuração do resultado tributável obtido pelas sociedades empresariais.

E aí provavelmente resida um dos pontos nodais nesta discussão, concernente ao reconhecimento do ágio sob a perspectiva de sua apuração contábil. (...)

Resta evidente a convergência Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 com o princípio emanado do CFC quando se trata da definição do custo de aquisição de um componente patrimonial.

(....)

O ágio na subscrição de investimentos é um fato econômico captado pela ciência contábil e regulado pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis.

É nessa perspectiva que a orientação normativa da CVM e demais normas contábeis devem ser vistas. Não como fonte normativa tributária, mas como elementos para a adequada interpretação da lei quanto aos efeitos do fato econômico (ágio) por ela regulado, pois os seus fundamentos foram buscados na ciência contábil.

Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, observadas disposições legais específicas em contrário, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

Pelo exposto, entendo que, também sob o ponto de vista de apuração dos resultados segundo os princípios e as normas contábeis, só pode ser aceita a dedutibilidade de ágio, com base nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532, 1997, quando este puder ser reconhecido segundo as normas contábeis, uma vez que os referidos dispositivos remetem ao ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei n.1.598, 1997, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei n. 6.404, 1976.

O acórdão é longo e traz uma série de análises das normas contábeis sobre a apuração e contabilização do ágio interno, para ao final concluir pela sua ilegitimidade, fundado no entendimento e interpretação das normas contábeis indicadas, especialmente a Lei n. 6.404, (1976).

Acórdão n. 3201-006.137, (2019)

É bem verdade que o Pronunciamento CPC 30, 2012 – conforme reconhecido no próprio acórdão da DRJ – introduziu novo tratamento contábil para os Programas de Fidelidade com Cliente, prevendo o diferimento da receita e o seu reconhecimento à medida que os pontos forem resgatados pelos beneficiários do programa. Porém, como também expresso no mesmo acórdão, o novo disciplinamento não poderia ser aplicado para o caso aqui examinado, uma vez que a Recorrente deveria observar, no ano-calendário a que se refere a autuação, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Também aqui merecem transcrição excertos do voto condutor do acórdão da DRJ em que o tema é expressamente enfrentado:

3) Do Diferimento das Receitas Auferidas Pela Impugnante – Pronunciamento Técnico CPC 30

O processo de convergência da Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade teve início com as alterações da Lei nº 6.404, 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), promovidas pelas Leis nºs 11.638, 2007, e 11.941, 2009, que adaptaram as normas contábeis brasileiras às normas e práticas contábeis internacionais estabelecidas pelo International Accounting Standards Board – IASB através da emissão de normas denominadas International Financial Reporting Standards – IFRS.

No Brasil estas normas foram validadas e introduzidas por meio da emissão de pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, o qual foi formado pela ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON com o objetivo de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade, para permitir a emissão de normas contábeis pelas entidades reguladoras brasileiras em decorrência do processo de convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais de contabilidade.

No presente caso, observa-se que a forma de reconhecimento das receitas (diferidas para o momento do resgate de Pontos Múltiplos), bem como a de contabilização adotadas pela impugnante se coadunam com o entendimento expresso no Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, aprovado pela Resolução CFC nº.1.187, 2009, cuja aplicação – obrigatória às companhias abertas – foi determinada pela Deliberação CVM n. 597, de 2009.

(...)

No caso em exame, em que pese a Impugnante ter procedido conforme a solução proposta no CPC nº 30, ao diferir suas receitas para o momento de resgate dos "Pontos Multiplus", é preciso destacar que as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638, 2007 e 11.941, 2009 – modificativas de critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil –, não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições, nem ter quaisquer outros efeitos tributários, até que fosse editada norma disciplinadora sobre o tema. É o que dispunha o § 7º do artigo 177 da Lei n. 6.404, 1976, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei n. 11.638, de 2007.

A lei também foi apontada como justificativa para afastar a autuação, por suposto descumprimento das normas e princípios que regem o reconhecimento de receita, incluindo o princípio da competência, entretanto, como definido no julgamento, as normas contábeis vigente na época da apuração do resultado deveria ser aplicada pelo contribuinte, e como não restou provada sua apuração nos termos das normas contábeis, a autuação restou mantida pelo voto da maioria.

#### **4.2.2 *Análise das normas – CPC***

Da pesquisa realizada no sistema do CARF, considerando o termo Pronunciamento Contábil e CPC, foram identificados 40 acórdãos que apresentaram citação expressa às normas contábeis indicadas nos CPC's.

Desses julgados, a maioria resultou em julgamentos favoráveis ao Fisco, com a manutenção da autuação fiscal, os casos também trataram de omissões de receitas, glosas de despesas, glosa de amortização de ágio em operações de incorporação intragrupo.

O exemplo no Acórdão nº 1302-003.381, (2019) apontou a aplicação dos conceitos trazidos no Pronunciamento técnico CPC-15, para justificar a glosa da amortização do ágio interno:

Em relação à utilização do Método de Aquisição e aplicação do Pronunciamento CPC nº 15, é impecável o posicionamento da decisão recorrida, no sentido de que:

‘o pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sobre controle comum, assim entendida a combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

Essa constatação também é atemporal. Não são os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações do CPC nem as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB que criaram essa condição.”

O argumento da Recorrente é que ‘a aplicação do Método de Aquisição e o reconhecimento do ágio na incorporação de ações são mandatórios em transações com substância econômica e envolvimento de partes não relacionadas.’

O fundamento da Recorrente serve perfeitamente para afastar a metodologia defendida. É que, estando fartamente demonstrada a natureza intragrupo e meramente escritural das transações, não é possível, por tal razão, considerar que possuem substância econômica e envolvimento de partes não relacionadas. Inaplicável, portanto o método invocado.

Diferentemente do alegado pela Recorrente, é indubitável que o CPC 15 não tem aplicação à hipótese dos autos, como leciona Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos e Sérgio de Iudícibus (...).

Finalmente, o próprio CPC 15, como bem destacado pela autoridade fiscal, afasta o argumento de que a presença dos acionistas minoritários desfaria a natureza interna da operação.

Os julgamentos favoráveis aos contribuintes também trataram de glosa de despesas, ágio, e aplicação do regime tributário de transição e princípio da competência.

Um exemplo que pode ser verificado de aplicação do conceito contábil de forma a favorecer o julgamento do recurso do contribuinte, e o cancelamento do auto, é o Acórdão n. 1201-002.895, (2019):

Relatório (...)

Em seu favor, a ora Recorrente consigna que:

- a. O conceito de subvenção consta do art. 18, § 1º da Lei n. 4.320, 1964; do Parecer Normativo CST nº 112/78, em seu item 2.4; do Pronunciamento Técnico CPC nº 07, que trata de Subvenção e Assistência Governamentais. Consigna que as subvenções podem ser classificadas de acordo com sua finalidade, nos termos do Parecer Normativo CST nº 02/78, ou seja: subvenções para investimento e subvenções para custeio e descreve ambas. Invoca art. 38, § 2º do Decreto-Lei n. 1.598, 1977, reproduzido no art. 443 do RIR/99, e o art. 18, II, da Lei n. 11.941, 2009 para concluir que as subvenções de investimento não serão computadas na determinação do Lucro Real, devendo ser excluídas do LALUR; (...)
43. O presente tópico trata da figura das subvenções para investimentos e de suas consequências fiscais no que tange a inclusão dos valores correspondentes no lucro passível de tributação pela empresa.
44. A subvenção tem a natureza de auxílio, no qual o ente público direciona investimentos e/ou valores ao ente privado com o objetivo de atingir um interesse público previamente acordado.
45. A subvenção para investimento tem como finalidade o estímulo ao desenvolvimento regional. Por meio desse instrumento o ente público oferece auxílio, seja por isenção ou redução de impostos, ou ainda por transferência de valores, e o ente privado fica obrigado a expandir ou implementar empreendimentos econômicos. Os recursos relativos à subvenção para investimentos estão atrelados à implementação e expansão desses empreendimentos. (...)
57. Portanto, resta comprovado que os benefícios do REA/DF e PROTOACADISTA foram convalidados nos termos da LC 160/17 e Convênio 190/17 e, por conseguinte, deve ser reconhecida de imediato a aplicação dos artigos 9º e 10º da LC 160/17 ao presente caso. (...)
59. É certo que, os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que: (i) os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei n. 12.973, 2014; (ii) o entendimento apresentado no item anterior aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados e, portanto, ao presente caso; e (iii) o entendimento apresentado nos itens (i) e (ii) aplicam-se inclusive aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiros fiscais concedidos em desacordo ao disposto na alínea “g” inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88 desde que “atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º da LC 160/17.
60. Diante dos pressupostos técnicos aqui delineados e reforçados na recente decisão da CSRF, os valores em questão devem ser tratados como subvenção para investimentos e, conseqüentemente, afastada a exigência fiscal de IRPJ e relativa à CSLL sobre os valores recebidos pela Recorrente nos anos-calendário de 2010 a

2013 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do REA/DF e do PROTOACADISTA (infração 002).

No caso, o contribuinte justificou pelos conceitos do Pronunciamento CPC 15 o que seriam subvenções para investimento, mas também sua forma de contabilização, que seria necessário o cancelamento do auto de infração, uma vez que as normas do novo regramento, LC n. 160, 2017, ao convalidar os créditos fiscais como subvenção para investimento, também afastou da tributação de forma expressa. Estes pontos principais justificaram o reconhecimento do crédito como subvenção de investimento, e a aplicação da norma legal que afasta da tributação os créditos apropriados pelos contribuintes.

#### **4.2.3 Análise das normas – CFC**

A análise das normas editadas pelo CFC apontou a citação para 62 julgamentos. A maioria deles trataram de ágio e dedução de despesas. As Resoluções n. 750, (1993) e 1.282, (2010) foram as mais citadas nos julgamentos, e invocadas para justificar o conceito de despesas e receitas para apuração dos tributos federais. Também se verificou a aplicação dos conceitos da resolução para justificar a inclusão de sócio como devedor responsável no lançamento tributário.

Um exemplo foi verificado no Acórdão n. 3401-003.895, (2017) onde o julgador relator apontou as disposições da Resolução CFC n. 750, (1993), art. 4º, para confirmar a descaracterização das operações realizadas pelo contribuinte que afrontaram o princípio da entidade:

A situação relatada, em minha visão, configura clara confusão patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios, o que caracteriza excesso de poderes, a atrair a responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Essa confusão patrimonial fere o princípio contábil da “entidade”, previsto no art. 4º da Resolução CFC n. 750, 1993, publicado no DOU de 31/12/1993, verbis: (...)

Nesse passo, os sócios como detentores de cotas do capital social da pessoa jurídica não dispõem em seu patrimônio para lançar mão e arcar com despesas pessoais a seu livre talante, como ocorrido, sem qualquer consequência jurídica. Aliás, não sem razão, dispõe o art. 50 do Código Civil que, “em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.” (destaco).

É exatamente esse o caso dos autos, tanto assim que, segundo consta da declaração de voto proferida no julgamento de primeiro grau, há referência a deferimento de medida cautelar fiscal de bloqueio de bens de todos os sócios da pessoa jurídica para evitar o esvaziamento patrimonial da sociedade e garantir os créditos da Fazenda Nacional.

Por outro lado, julgamentos também resultaram em decisões favoráveis aos contribuintes, com o cancelamento da exigência fiscal. Um exemplo da aplicação da norma que contribuiu para o provimento do recurso pode ser verificado no Acórdão nº 3102-002.398, (2015):

Relatório (...)

A seguir, explica quais são os custos repassados à tarifa de energia elétrica, conforme legislação especial do Setor, e demonstra como a Norma Brasileira de Contabilidade NBC 10.8, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 920/01, define de modo amplo os dispêndios do setor.

Lembra que as regras aplicáveis na apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devem levar em consideração as determinações da Legislação do Imposto de Renda art. 10 da Lei n.70,1991 e dos tributos federais, razão pela qual o conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei n.10833, 2003, deve considerar tudo o quanto estiver atrelados à atividade fim da Cooperativa. A “totalidade dos dispêndios não deixam de ser insumos.” (...)

Voto

É claro que é possível que, na constituição da exigência, determinados problemas pontuais e identificáveis sejam observados e sanados no curso do julgamento da lide. Contudo, data máxima venia, o fato de, no exercício da competência privativa do lançamento, a Autoridade, ao determinar a matéria tributável, reconhecer pequenas diferenças entre os valores constantes nas planilhas e os valores inseridos nos Balancetes Mensais, macula de vício insanável o Auto de Infração.

De fato, da forma como a questão foi abordada, não há nem como saber que diferenças são essas, porque razão ocorreram, e, ainda mais, se tantas outras não existem além das que foram reconhecidas ficando, desta forma, o problema sem possibilidade de solução. Da mesma forma como não compete a essa instância de julgamento suprir o procedimento fiscal com provas que não foram trazidas já no ato de constituição do crédito tributário, também não é possível aperfeiçoar o auto de infração, buscando retificá-lo, quando a própria autoridade autuante reconhece que a quantificação do valor devido não foi feita com precisão, relatando, a respeito, apenas que constatou diferenças entre os valores apurados na contabilidade e os valores considerados na autuação.

Ainda mais, se os valores que deram subsídio ao crédito tributário constituído no Auto de Infração de fato não são os que constam dos Balancetes do contribuinte, creio que, no caso concreto, ocorreu também preterição ao direito de defesa. De fato, não há como o contribuinte exercer a plenitude o direito de defender-se da exigência se não sabe exatamente quais são os valores que foram considerados pelo Fisco, ainda mais quando, como no caso concreto a contestação recai exatamente sobre esse ponto.

Neste julgamento, o contribuinte ao invocar a norma contábil, confirmar que toda sua operação fora baseada nas práticas por ela definidas, juntamente com a documentação contábil-fiscal hábil, obteve sucesso no reconhecimento da nulidade do auto de infração, uma vez que a autoridade fiscal não demonstrou, mesmo após a realização de diligência, quais foram as bases consideradas no lançamento da diferença de tributos.

#### 4.2.4 *Análise das normas contábeis - COSIF*

Da pesquisa realizada resultaram em 54 citações às normas Cosif nos julgamentos do CARF.

A sua maioria, 48 acórdãos, foi relatada em julgamentos de processos de instituições financeiras, e sobre procedimentos de pedidos de restituição de contribuições sociais, PIS e COFINS. Nestes julgamentos, o pedido de restituição dos contribuintes havia se baseado na declaração de inconstitucionalidade da Lei n. 9.718, (1998) pelo Supremo Tribunal Federal sobre o alargamento da base de cálculo, e que teriam justificado a exclusão dos juros sobre capital próprio decorrentes de participação no patrimônio líquido em outras sociedades, e a remuneração dos depósitos compulsórios da base de cálculo das contribuições sociais ao PIS e COFINS.

Ao avaliar os recursos dos contribuintes, definidos pela votação por maioria, os julgadores entenderam que tais receitas seriam próprias da atividade da contribuinte, portanto, não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições. Nos julgamentos, apesar de haver menção à definição do plano de contas Cosif somente no resultado da votação, restou confirmada a manutenção da rejeição do recurso do contribuinte, porque o conceito da receita permaneceu vigente, já que a atividade indicada estaria enquadrada no referido conceito.

Acórdão n. 3201-004.427, (2019)

No caso em exame, a Recorrente é um banco – uma instituição financeira cujo objeto social é a prática de operações ativas, passivas e acessórias inerentes às respectivas carteiras autorizadas (comercial, de investimento, de crédito, financiamento e investimento, e crédito imobiliário), inclusive câmbio de administração de valores mobiliários, de acordo com as disposições legais e regulamentares em vigor (Estatuto às fls. 17 e ss.). assim, todas as receitas originárias da atividade típica da empresa, em consonância com o seu objeto social, compõem a base de cálculo do PIS, não importando se derivem da aplicação de recursos próprios (como aplicação de seu capital de giro) ou de terceiros. Nesse contexto, não podem ser excluídas das bases de cálculo do PIS/Cofins, de forma a inviabilizar a restituição pretendida, as receitas a que se refere a Recorrente o que inclui os juros sobre o capital próprio decorrentes da participação no patrimônio líquido em outras sociedades e a remuneração dos depósitos compulsórios, portanto auferidas no exercício de suas atividades empresariais.

Por fim, ainda há de se registrar que, por tudo que dissemos anteriormente, e conforme consignado na Solução de Consulta Cosit nº 84, de 08/06/2016, a alteração promovida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, 1977, pela Medida Provisória n. 627, 2013, convertida na Lei n. 12.973, 2014, apenas veio para expressar o entendimento, já pacificado, acerca da abrangência das receitas decorrentes da atividade empresarial. De conseguinte, não há como admiti-lo válido apenas a partir do início da vigência da referida MP.(...)

Os outros julgados que também citaram a norma Cosif nos acórdãos trataram de omissões de receita, receitas, despesas e ágio.

No Acórdão n. 1302-002.622, (2018) a autuação fiscal do IRPJ e CSLL, lavrada em razão da desconsideração da receita decorrente da variação do patrimônio, ativo permanente, composto por títulos patrimoniais das bolsas de valores, atualizados de acordo com as normas societárias e contábeis, e sujeitos à tributação se apurados ganhos no período.

## 2.1 INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÕES

A conduta adotada pela Recorrente baseou-se no disposto na Circular BACEN n. 1.273, 1987, responsável por criar o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF, a seguir transcrita:

(...)

Pode-se constatar que no Capítulo Item 11, subitem 3, §3º do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional- Cosif consta que a conta utilizada para registro dos títulos patrimoniais pertence ao grupo do Ativo Permanente - Investimentos (contas Cosif 2.1.4.10.10.0001-83, 2.1.4.10.20.0003-7 e 2.1.4.10.20.0004-0), e que a Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais é registrada na conta Cosif 6.1.3.70-9, integrante do Patrimônio Líquido – Reserva de Capital.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional muito bem analisou a questão:

(...)

Conforme se verifica no trecho acima transcrito, não havia autorização legal para que as corretoras avaliassem seus títulos patrimoniais da Bovespa e da BMF utilizando o MEP. Esse entendimento apenas confirma que o regime jurídico das Bolsas de Valores era distinto das sociedades por ações – e não poderia ser diferente, visto que a Bovespa e a BMF eram entidades sem fins lucrativos, ao contrário das sociedades empresárias. Assim, resta evidenciado que nenhuma lei ou Decreto-lei fundamentou a pretensão do contribuinte de avaliar seus títulos patrimoniais das Bolsas de Valores pelo MEP.

(...)

Não merecem prosperar, igualmente, alegações no sentido de que o Ofício Circular CVM n. 325, 1979, e a Circular do Banco Central do Brasil n.1.273, 1987 teriam obrigado as sociedades corretoras de valores a avaliarem seus títulos patrimoniais das bolsas de valores (associações) pelo MEP. Com efeito, infere-se da leitura do art. 248 da Lei n. 6.404, 1976, que o MPE só se aplica aos investimentos em sociedades controladas ou coligadas. Diante disso, não se pode admitir que o Poder Regulamentar conferido à CVM, pela Lei n. 6.404, 1976, possa servir para autorizar a extensão do MEP para as Bolsas de Valores constituídas sob a forma de associação civil. Isso porque o art. 4º da referida lei evidencia que as normas expedidas pela CVM sujeitam apenas as companhias abertas.

(...)

Acrescente-se ainda que a Circular do Banco Central do Brasil n. 1.273, 1987 determina apenas que as sociedades corretoras observem normas consubstanciadas no COSIF, mas de forma alguma autorizou que se avaliassem investimentos em associações pelo MPE. (...)

Entendo, assim, corretas as conclusões da Fazenda Nacional.

De todo modo, ainda que se entenda aplicável o Método de Equivalência Patrimonial para avaliação dos títulos patrimoniais da BOVESPA e BM&F, outra sorte não assiste à Recorrente.

Tal ganho obtido pela atualização dos títulos patrimoniais estava sujeito à tributação conforme definido pelo parágrafo único do art. 219 do RIR/99. Contudo, estas operações

contábeis foram objeto da Portaria MF n. 785, 1977, que assim classificou os resultados destas atualizações: (...)

Neste caso, restou definida a manutenção da autuação aplicando o conceito definido na norma Circular BACEN n. 1.273, (1987), responsável por criar o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF.

#### **4.2.5 *Análise das normas – RTT***

A segunda norma que mais foi abordada nos julgamentos do período estudado, 2014 a 2019, foi a lei que tratou do Regime Tributário de Transição, Lei n. 11.941, 2009. Do total de acórdãos estudados, 102 apresentaram a citação à norma. A maioria dos julgamentos versou sobre ágio (24 citações), ativo imobilizado (20 citações), e dedução de despesas (17) citações.

Para as matérias de ágio julgadas, a conclusão apresentada para os julgamentos seguiu a linha das decisões que também consideraram a aplicação da Lei n. 6.404, 1976, declarando que somente poderia ser apurado ágio, e amortizado o valor na apuração dos tributos federais (IRPJ/CSLL), se gerado em operações de incorporação, fusão e aquisição de empresas terceiras, sendo vedada a sua apuração em operações intragrupo, como no exemplo do Acórdão nº 1302-002.568, (2018) já citado.

Outro achado confirmado na amostra estudada apontou para a glosa do ágio, mas desta vez com a desconsideração das disposições da Lei n. 11.941, 2009 em recurso interposto pela Fazenda. No julgamento o voto vencedor afastou a amortização do ágio em razão da desclassificação das contabilizações e documentações apresentadas pelo contribuinte, como se verificou no Acórdão n. 9101-003.839, (2019):

Por fim, julgo importante ressaltar que o entendimento aqui exposto não configura, de forma alguma, tentativa de aplicação retroativa do art. 22 da Lei n. 12.973, 2014, como alguns sujeitos passivos vêm alegando em outros processos administrativos tributários que tratam de amortização de ágio considerada indevida pela Fiscalização.

E o que se afirma é de fácil verificação, uma vez que a principal “inovação trazida por aquele dispositivo, qual seja, a vedação ao aproveitamento tributário de ágio oriundo de operação celebrada entre “partes dependentes, não pode ter sua aplicação cogitada no caso sob análise, visto que em momento algum se considerou que o ágio discutido tivesse sido gerado internamente a um mesmo grupo econômico.

Diante de todo o exposto, relativamente ao pedido de restabelecimento da glosa das despesas decorrentes da amortização do ágio, indevidamente deduzidas pela contribuinte IPB no ano de 2008, bem como da adição dos valores indevidamente excluídos da apuração do lucro tributável entre 2009 e 2012, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Por outro lado, a Lei n. 11.941, 2009 também foi invocada para dar sustentação ao cancelamento da autuação fiscal considerando a glosa da amortização de ágio. No julgamento

do caso 1402-002.144, (2016) o contribuinte invocou a não aplicação da lei porque a operação avaliada pela fiscalização fora indevidamente glosada, especialmente em razão do prazo de vigência dela. Na ocasião a operação de incorporação, base da apuração do crédito, ocorreu antes da entrada em vigor da norma, e, portanto, não se poderia aplicar a vedação da amortização para fatos geradores ocorridos antes de sua vigência:

Em relação a tal ponto, também crucial em relação ao recurso voluntário, corroboro do entendimento da decisão recorrida, e também aduzido pela Recorrente, de que a necessidade de avaliação a valor de mercado dos bens do ativo somente passou a ser exigido após a edição da Lei n. 12.973, 2014. Tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2007, sequer vigiam as alterações trazidas pela Lei n.11.638, 2007 que passaram a prever novas regras contábeis a partir de 2008.

Ressalte-se ainda que a Lei n. 11.941, 2009, em seus artigos 15 a 24, instituiu o denominado Regime Tributário de Transição – RTT, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, 2007, e pelos arts. 37 e 38 da própria Lei n. 11.941, 2009, sendo que o RTT teria início já no ano-calendário de 2009 e vigeria até a entrada em vigor de lei que viesse a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Com o intuito de manter a neutralidade tributária, buscava-se, justamente, que fossem aplicadas as regras tributárias e contábeis vigentes até 31/12/2007 para cálculo dos tributos federais.

E, nesse cenário, não há dúvida: a questão atinente à formação e amortização de ágio deveria se dar de acordo com as noras então vigentes. E, nesse particular, vigia o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, 1977, base legal do art. 385 do RIR/99, a seguir reproduzido: (...)

Por fim, cumpre ressaltar que toda fundamentação teórica contida no Termo de Verificação Fiscal refere-se aos novos contornos contábeis e fiscais advindos a partir da edição da (Lei n. 11.638, 2007), a qual, como já esclarecido, não se aplicava ao período de ocorrência do fato gerador no caso concreto.

Outros julgados, que também apontaram nas análises, trataram da aplicação da regra da neutralidade fiscal. Nestes casos a maior parte dos julgamentos se deu a favor da Fazenda, em razão da aplicação indevida das regras de neutralidade contábil, como a impossibilidade de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores apurados para a depreciação de ativos, como no caso do julgamento do Acórdão n. 3201-005.161. (2019).

#### DEPRECIÇÃO. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO.

As diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei n. 6.404, 1976, com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.638, 2007, e pela Lei n. 11.941, 2009, não terão efeitos para fins de apuração do cálculo dos créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Já a favor do contribuinte, em julgamento onde foi invocada a aplicação das disposições da neutralidade fiscal e Lei n. 11.638, (2007).

Acórdão n.1201-001.642, (2017)

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. ATIVO FISCAL DIFERIDO. EXCLUSÃO DA RECEITA LANÇADA COMO CONTRAPARTIDA DO ATIVO. POSSIBILIDADE.

O ativo fiscal diferido decorrente do reconhecimento de crédito tributário calculado sobre Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL sujeita-se a racional de neutralidade fiscal. O IRPJ e CSLL não podem gerar impacto em suas próprias bases de cálculo ou de uma em outra. Do ponto de vista de despesa isso significa que as despesas de IRPJ e CSLL não são dedutíveis de sua própria base de cálculo ou de uma em outra e significa também que eventual baixa de ativo fiscal diferido relacionado à Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de anos anteriores, contabilizado em contrapartida em conta de despesa também será indedutível.

Do ponto de vista de receita, o lançamento decorrente do registro do ativo ser excluído para fins de cálculo dos tributos.

Neste julgado foram consideradas as apurações e contabilizações realizadas para cancelar a cobrança de tributos decorrente da glosa das exclusões realizadas na base de apuração do lucro real, IRPJ e CSLL diferido, créditos decorrentes de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, acumulados.

#### **4.2.6 Análise das normas – CVM**

O estudo também avaliou a indicação das normativas CVM e seus impactos nos julgamentos das defesas dos contribuintes perante o CARF. O total de casos analisados foi de 46 acórdãos e que trataram sobre ágio, neutralidade fiscal, receitas, glosa de despesas e omissões de receitas.

Um exemplo de julgamento que abordou normas da CVM para tratar de julgamento sobre exclusão de despesa da base de cálculo do IRPJ e CSLL foi verificada no Acórdão nº 9303-004.674, (2017).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de receita para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por

óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei n. 6.404, 1976, PN CST 112, 1978, ICVM 59, 1986, Decreto-Lei n.1.598, 1977, PN 2/78, Lei 11.941, 2009 e Lei 12.973, 2014 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

No julgamento que tratou do lançamento das contribuições de PIS e COFINS, o julgador relator do voto vencedor considerou as disposições da Instrução CVM n. 59, (1986), norma que dispõe a contabilização das subvenções na conta de reserva de capital, para justificar o reconhecimento do recurso e cancelamento da cobrança, por entender que os valores de benefícios fiscais não deveriam passar pela tributação lançada.

Dos acórdãos estudados, também foram verificados julgamentos de improcedência. Um exemplo constatado foi no Acórdão nº 9101-002.797, (2017):

Em relação à divergência a respeito da natureza jurídica do JCP, o contribuinte apresenta como paradigma o Acórdão de nº 10709.570, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, diversamente do acórdão a quo, consignaria expressamente que ‘os juros sobre o capital próprio, a rigor, não são despesas, mas distribuição de resultados, conforme a própria Deliberação CVM 207, (1996) e que, portanto, seriam objeto de exclusão do lucro líquido, apesar do emprego do termo dedução’;

(...)

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

Cito inicialmente duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualifica).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade.(...)

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como permitir o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a (Resolução do CFC n..750, 1993), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

(...)

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como ‘única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros’.

(...)

Portanto, no que diz respeito à primeira divergência arguida pela contribuinte recorrente, concluo em sentido contrário ao defendido por ela: os JCPs têm natureza jurídica de despesas, não de dividendos.

(...)

A análise conjunta das duas primeiras matérias contestadas pela recorrente ('natureza jurídica dos JCPs' e 'possibilidade de distribuição cumulativa dos JCPs') já é suficiente para fundamentar a decisão pela inadequação do procedimento adotado pela contribuinte no ano-calendário de 2007, consistente na dedução, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos pagamentos de Juros sobre Capital Próprio referentes aos anos de 1996 a 2006.

Neste julgamento a norma da CVM foi invocada pelo contribuinte para justificar o tipo de conceito considerado na apuração dos juros sobre capital próprio, visando seu enquadramento como pagamento de dividendos, e assim possibilitar o cancelamento da glosa promovida pelo auto de infração. Entretanto, o julgador do voto vendedor, ao analisar o conceito da rubrica, e aplicando as disposições do CFC, entendeu pela qualificação como JUROS, o que acabou por contribuir para a manutenção da autuação e improvemento do recurso do contribuinte.

#### **4.2.7 Análise das normas – NBC**

Nos julgamentos estudados também foi verificada a citação às normas brasileiras de contabilidade, tanto pelos contribuintes quanto pelo Fisco, num total de 27 casos que trataram de omissão de receitas, despesas e reconhecimento de receita.

No julgamento do Acórdão n. 9101-003.737, (2019) restou confirmada a omissão do reconhecimento de receitas e despesas em contratos de longo prazo.

Assim, ainda que a contribuinte no âmbito dos contratos analisados, apenas fornecesse as turbinas geradoras, o que, como se viu, não corresponde à obrigação contratual da contribuinte (além do fornecimento das peças, cabia à autuada também efetuar os serviços de montagem, projeto, engenharia, instalação, teste e comissionamento, atividades que foram contratadas por e se estenderam por mais de um exercício), o prazo superior a um ano no contrato e cumprimento da obrigação, tornava obrigatório, segundo os ditames da ciência contábil, o reconhecimento das receitas segundo a proporção dos custos incorridos, tendo em vista a natureza dos bens fornecidos.

Esse, o adequado tratamento contábil a ser conferido nos casos de contratos de fornecimento de bens ou de serviços que, por sua natureza se estendam por mais de um ano, traduzido juridicamente no comando do art. 8º da Lei nº 10.833, 2003 e a ele se submetem as receitas decorrentes dos contratos de longo prazo aqui analisados.

A matéria rendeu orientação normativa pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.011 de 21, de janeiro de 2005, que aprovou a NBC t 10.1- Empreendimentos de Execução de Longo Prazo, (...)

No julgamento o resultado acabou por desprover o recurso do contribuinte, porque não foi aplicada a orientação sobre apuração de receitas e custos vinculados a contratos de longo

prazo, sendo reconhecida a omissão no pagamento de tributos, sendo eles o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Outro acórdão estudado tratou do lançamento de contribuição previdenciária, Acórdão nº 2302-003.539, (2011) baseada na escrituração deficiente das informações na escrita, e livros do contribuinte, contrariando as normas vigentes.

A contar dessa convocação substancial, os livros acima descritos passam a integrar formalmente a contabilidade da empresa, tendo como função precípua fornecer informações presumidamente verdadeiras das operações empresariais realizadas pelo contribuinte, as quais podem ser sindicadas tanto pelas demais entidades empresariais, como também, e principalmente, pelo Estado, máxime pelos órgãos fiscais da administração tributária.

Os Princípios de Contabilidade estabelecidos pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade n.º 750/93, atualizados e consolidados pela Resolução Conselho Federal de Contabilidade n.º 1.282/10, pugnam pela padronização das técnicas contábeis com o intuito de normatizar os lançamentos e relatórios contábeis, proporcionando, assim, uma interpretação uniforme das demonstrações financeiras. Estes princípios devem ser obrigatoriamente observados no exercício da profissão contábil e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Ademais, ao se aplicar os Princípios Contábeis às situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Do ponto de vista quantitativo as contas contábeis devem retratar adequadamente o valor monetário dos elementos patrimoniais que representam.

(....)

No caso em exame, a Fiscalização constatou que a empresa autuada não lançou, mês a mês, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todas as parcelas de natureza remuneratória pagas ou creditadas aos sócios da empresa, tampouco as declarou nas GFIP correspondentes.

(...)

Nessa prumada, é ônus do Autuado a demonstração e comprovação, mediante documentos idôneos, que os lançamentos arrolados nos discriminativos a fls. 1163/1174 não se tratava de remuneração indireta, sendo inadmissível que venha aos autos alegar como argumento de defesa as consequências decorrentes da própria torpeza.

O resultado deste julgamento se deu pela manutenção da autuação, porque o contribuinte não provou com documentação hábil e idônea, o cumprimento das normativas contábeis, com a escrituração e lançamentos das informações vinculadas aos pagamentos realizados aos sócios.

#### **4.2.8 Análise das normas – IGT CTG 2000**

Do total dos acórdãos estudados, 8 apresentaram a citação à norma ITG CTG 2000. Os casos em que apontaram as ocorrências versaram sobre compensações, omissão de receitas e despesas.

No Acórdão nº 3002-000.733, (2019) a norma foi invocada pelo julgador, relator do voto vencedor, para tratar quais documentos contábeis poderiam ser admitidos na comprovação do direito creditório do contribuinte.

Assim, provavelmente seriam glosadas as notas relativas a compra de combustíveis, tênis, peças para manutenção de veículos, pagamento de serviços de contabilidade, pagamento de serviços médicos ocupacionais, aquisição e manutenção de software, entre outros, porque nenhuma destas despesas se enquadra nas hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 10.833, 2003.

O conceito de documentação hábil encontra-se na Interpretação Técnica Geral 2000, que compõe as Normas Brasileiras de Contabilidade, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Da ITG 2000 (R1) extraímos:

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos ‘usos e costumes’.

(...)

Por certo que a tabela acima, isoladamente, não constitui documentação hábil e, portanto, nada prova. As notas fiscais demonstram que o contribuinte tenta utilizar como desconto despesas não permitidas para esse fim. As cópias do livro Razão apontam gastos, reduções em estoque e, igualmente, não comprovam a auferição de receitas no montante de 485 mil, restando inequívoco que o contribuinte não logrou demonstrar a existência de direito líquido e certo.

Esse julgamento tratou de pedido de compensação de créditos de COFINS, que acabou sendo rejeitado pela falta de comprovação, mediante documento hábil e idôneo, nos termos da normativa ITG 2000, o direito creditório.

Outro julgamento que também apontou a utilização da norma CTG 2000 versou sobre a análise de receitas, o Acórdão nº 1402-002.290 (2016).

**OMISSÃO DE RECEITAS. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS.** A conta de “Resultados de Exercícios Futuros”, existente na legislação societária e nas normas contábeis brasileiras e delas extirpadas pela MP n. 449, 2008, convertida na Lei n. 11.941, 2009 e pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 1.159, de 13/02/2009, que aprovou o Comunicado Técnico CTG 2000, se prestava a registrar lançamentos relativos a receitas recebidas antecipadamente e cuja competência pertenceria a futuros períodos. Com sua extinção, os saldos existentes até a data de 04/12/2008 deveriam ter sido reclassificados em 05/12/2008 para o grupo do Passivo Não Circulante, em contas representativas de receitas e despesas diferidas. Não tendo sido este o procedimento adotado pela contribuinte e não tendo conseguido comprovar a sua constituição e o seu saldo em aberto, tais valores caracterizam-se como prova direta de receitas mantidas à margem da tributação pela utilização de conta contábil inapropriada, injustificada e incomprovada.

Apesar de o recurso ser julgado parcialmente a favor do contribuinte, para cancelamento da qualificação da multa de ofício, a conclusão da análise do lançamento se deu pela

manutenção do reconhecimento da omissão de receita por descumprimento das normativas contábeis vinculadas à operação na época.

#### **4.2.9 Análise das normas – Ibracon**

O estudo também constatou a citação à norma do IBRACON, especificamente o Pronunciamento nº 22, aprovado pela Deliberação CVM n. 489, (2005), no julgamento do recurso 1302-001.895, (2016).

Inicialmente manifesta sua discordância acerca da classificação dos tributos com exigibilidade suspensa como provisão indedutível. Em seu entendimento traço característico da provisão é a impossibilidade de sua exata mensuração, destinando-se ao registro de obrigações que deverão nascer no futuro.

Argumenta que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, que o lançamento apenas declara obrigação preexistente (e não futura/incerta), e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário apenas protege temporariamente o sujeito passivo contra a cobrança de uma obrigação fiscal existente. Invoca o Pronunciamento IBRACON nº 22, aprovado pela Deliberação CVM n. 489, 2005, e afirma que sua conduta observa os princípios da contabilidade geralmente aceitos e o art. 177 da Lei n. 6.404, 1976.

Afirma que o tributo é despesa desde que é devido, e que a Instrução Normativa SRF nº 390/2004 deve observar o que dispõe a lei. (...)

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. (...)

Nestes termos, resta evidente que a provisão não se caracteriza, apenas, pelas impossibilidade de sua exata mensuração, mas também na incerteza quanto ao prazo para seu pagamento. Por certo a obrigação tributária existe, senão a suspensão de sua exigibilidade seria inócua, mas a incerteza quanto ao seu pagamento é aspecto suficiente para caracterizá-la como provisão. Correta, portanto, a interpretação exteriorizada na Instrução Normativa SRF n. 390, 2004, porque amparada pelo art. 13, inciso I da Lei n. 9.249, 1995.

A citação foi invocada pela contribuinte, apontando que os procedimentos adotados para lançamento de provisões estariam adequadamente realizados, posto que fundado na norma que trata de da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, entretanto, não foi acolhida pelos julgadores por entenderem, ao contrário do afirmado pelo contribuinte, que a provisão não abarca a classificação na forma realizada, mas sim como fator indedutível da base de apuração do IRPJ e CSLL.

#### **4.3 Análise dos Julgamentos**

Considerando as matérias principais dos julgamentos analisados, e indicadas as variáveis: vencedor, autor do voto vencedor, relator e aplicação do voto de qualidade, foram

estudados os 235 casos selecionados, sendo apresentado na Tabela 8 o resultado dos julgamentos para cada matéria das variáveis de investigação e controle.

Tabela 7

**Matérias x Variáveis de Controle**

	<b>Fund</b>	<b>Qual</b>	<b>Venc</b>	<b>Autv</b>	<b>Autr</b>	<b>Plac</b>	<b>Uso 0</b>	<b>Uso 1</b>	<b>Uso 2</b>
Imunidade/ Isenção	0,250	0,750	0,500	0,250	0,250	0,500	0,009	0,009	-
Amortização Ágio	0,821	0,667	0,590	0,385	0,462	0,308	0,051	0,098	0,017
Receita	0,889	0,528	0,500	0,417	0,444	0,472	0,021	0,072	0,060
Dedução Despesa	0,887	0,755	0,434	0,226	0,377	0,604	0,026	0,145	0,055
Omissão Receita	0,826	0,870	0,565	0,348	0,348	0,739	0,038	0,021	0,038
Compensação/Ressarcimento	0,156	0,978	0,133	0,089	0,089	0,156	0,013	0,174	0,004
Ativo Imobilizado	1,000	0,950	0,100	0,200	0,200	0,900	0,047	0,034	0,004
Obrigação Acessória	1,000	0,933	-	0,133	0,133	0,933	0,060	0,004	-
Total Geral	0,736	0,787	0,370	0,260	0,311	0,506	0,264	0,557	0,179

Do total dos acórdãos, 37% foram vencidos pelo Contribuinte. Comparativamente com o estudo de Martinez & Oliveira (2019), que 28,6% dos casos de planejamento analisados foram validados pelo CARF, ou seja, o planejamento realizado pelo contribuinte, dentre os casos analisados, foi mantido em somente 28,6% dos julgamentos. O resultado aponta que na amostra analisada, as decisões indicam maior propensão na manutenção das autuações, considerando a menção às normas contábeis nas defesas apresentadas.

Quanto ao Voto de Qualidade, aproximadamente 79% dos casos analisados foram definidos por voto de qualidade, quando o Julgador Presidente da Turma/Câmara, na época pesquisada, era desempatado em favor do Fisco. No estudo de Favini (2019) que o abordou considerando na análise o período de 2 anos antes e 2 anos posteriores à Operação Zelotes, realizada de janeiro de 2013 até março de 2015 e, posteriormente, de janeiro de 2016 até outubro de 2018. No período o total de casos julgados por voto de qualidade somou 7,34% pelas Câmaras do CARF, e 25,61% pela Câmara Superior.

Sobre a predominância nos votos vencedores proferidos pelo Representante do Fisco, com aproximadamente 74% dos casos analisados, o estudo de Martinez & Oliveira (2019) apontou resultados significativos de relação da variável considerada no estudo, apresentando uma média de 61,40% dos casos analisados. O estudo também apontou que para casos relatados pelo fisco o percentual foi de 51,40%, e o presente estudo 69% dos casos cujo voto do relator fora proferido pelo representante do Fisco. Assim, o resultado demonstra uma maior predominância nas conclusões pela manutenção do auto de infração, e isso pode se dar, considerando a variável qual, sua predominância em razão do voto de qualidade, na época, ser proferido em favor do Fisco.

O placar dos julgamentos também apresentou percentual elevado de resultados unânimes, o presente estudo apontou o total de 51% dos casos julgados, semelhante ao estudo de Martinez & Oliveira (2019) com 51% de votos unânimes. O resultado indica que nos julgamentos, considerando as principais matérias e as normas contábeis dos achados, há uma convergência de entendimento dos julgadores representantes do Fisco e Contribuintes.

Outro dado importante apontado pela análise foi que de todas as menções às normas contábeis, 55% dos casos foram abordadas pelo Contribuinte.

#### 4.4 Correlação de Pearson

A análise exploratória dos acórdãos obtidos através da pesquisa no sistema do CARF se deu mediante a utilização do coeficiente de correlação de Pearson (Anderson, Sweeney, Williams, 2007) teste estatístico que mede o grau da correlação linear entre duas variáveis quantitativas, sendo um índice com valores situados entre -1,0 e 1,0, inclusive, que reflete a intensidade de uma relação linear entre dois conjuntos de dados. O coeficiente de correlação de Pearson é representado pela letra  $r$ , sendo  $r=1$  a correlação perfeita positiva entre as duas variáveis, e  $r=-1$  a correlação negativa perfeita entre as duas variáveis. Para ambos resultados, se um aumenta o outro sempre diminui. O resultado de  $r$  também poderá resultar em 0, sendo neste caso a confirmação de que as duas variáveis não dependem linearmente uma da outra.

Outras variáveis podem afetar a avaliação dos resultados, o que pode viabilizar a pesquisa por outras análises estatísticas. Porém, para o presente estudo considerou-se a avaliação da correlação de Pearson para verificar a relação entre as variáveis dependentes e independentes, com os objetos de investigação e controle.

Os resultados obtidos são apresentados nas tabelas 8A, 8B, 8C, 8D, 8E e 8F:

Tabela 8 A

#### **Correlação de Pearson entre as variáveis Dependente e Independente**

<b>Variáveis Testadas</b>	<b>Relação Testada</b>	<b>Resultado</b>
Venc/Mate	A matéria julgada interferiu no resultado do vencedor?	-0,374949959
Venc/Qual	O voto de qualidade interferiu no resultado do vencedor?	0,097128015
Venc/Autv	O relator vencedor do julgamento interferiu no resultado do vencedor?	0,410421608
Venc/Autr	O relator do julgamento interferiu no resultado do vencedor?	0,247085923
Venc/Plac	O placar do julgamento interferiu no resultado do vencedor?	0,210547192
Venc/Fund	O fundamento interferiu no resultado do julgamento?	0,17482505

A relação mais forte encontrada na avaliação dos julgamentos se deu entre o vencedor e a matéria, apresentando um r de -0,374949959, ou seja, é uma associação moderadamente negativa, em que a qualificação do vencedor não necessariamente estará associada ao sucesso do resultado do julgamento.

Tabela 8 B

**Correlação de Pearson entre as variáveis Dependente e Independente**

<b>Variáveis Testadas</b>	<b>Relação Testada</b>	<b>Resultado</b>
Mate/Venc	A matéria julgada interferiu no resultado do vencedor?	-0,374949959
Mate/Qual	A matéria em julgamento interferiu no voto de qualidade?	0,319438913
Mate/Autv	A matéria em julgamento interferiu no relator vencedor?	-0,208946719
Mate/Autr	A matéria em julgamento interferiu no relator do julgamento?	-0,259980514
Mate/Plac	A matéria em julgamento interferiu no placar?	0,183415912
Mate/Fund	A matéria interferiu no fundamento do julgamento?	-0,140296227

Tabela 8 C

**Correlação de Pearson entre as variáveis Dependente e Independente**

<b>Variáveis Testadas</b>	<b>Relação Testada</b>	<b>Resultado</b>
Qual/Venc	O voto de qualidade interferiu no resultado do vencedor?	0,097128015
Qual/Mate	O voto de qualidade interferiu na matéria julgada?	0,319438913
Qual/Autv	O relator vencedor do julgamento interferiu no voto de qualidade?	-0,071655238
Qual/Autr	O relator do julgamento interferiu no voto de qualidade?	-0,190266913
Qual/Plac	O placar do julgamento interferiu no voto de qualidade?	0,276994404
Qual/Fund	O fundamento interferiu no placar do julgamento?	-0,216852278

Tabela 8 D

**Correlação de Pearson entre as variáveis Dependente e Independente**

<b>Variáveis Testadas</b>	<b>Relação Testada</b>	<b>Resultado</b>
Autr/venc	O relator interferiu no resultado do vencedor?	0,247085923
Autr/Mat	O relator interferiu na matéria julgada?	-0,259980514
Autr/qual	O relator interferiu na utilização do voto de qualidade?	-0,190266913
Autr/Autv	O relator do julgamento interferiu no relator vencedor?	0,798134689
Autr/Plac	O relator interferiu no placar do julgamento?	0,129375321
Autr/Fund	O fundamento interferiu no relator do julgamento?	0,151475081

Tabela 8 E

**Correlação de Pearson entre as variáveis Dependente e Independente**

<b>Variáveis Testadas</b>	<b>Relação Testada</b>	<b>Resultado</b>
Autv/venc	O relator vencedor interferiu no resultado do vencedor?	0,410421608
Autv/Mat	O relator vencedor interferiu na matéria julgada?	-0,208946719
Autv/qual	O relator vencedor interferiu na utilização do voto de qualidade?	-0,071655238
Autv/Autr	O relator vencedor do julgamento interferiu no relator vencedor?	0,798134689
Autv/Plac	O relator vencedor interferiu no placar do julgamento?	0,157463855
Autv/Fund	O fundamento interferiu no voto vencedor do julgamento?	0,112185238

Tabela 8 F

**Correlação de Pearson entre as variáveis Dependente e Independente**

<b>Variáveis Testadas</b>	<b>Relação Testada</b>	<b>Resultado</b>
Plac/venc	O vencedor interferiu no placar?	0,210547192
Plac/Mat	A matéria interferiu no placar?	0,183415912
Plac/Qual	O voto de qualidade interferiu no placar?	0,276994404
Plac/Autv	O relator vencedor do julgamento interferiu no placar?	0,157463855
Plac/autr	O relator interferiu no placar do julgamento?	0,129375321
Plac/Fund	O fundamento interferiu no placar do julgamento?	0,393900069

Outra variável analisada também não revelou uma associação estatística significativa, a não ser em relação ao placar foi o voto de qualidade (Qual) descrito na tabela 8C. Esta variável apresentou moderada associação com a variável placar, o que pode justificar a associação, já que o voto de qualidade é proferido em casos de desempate, e para o período da pesquisa, 2014/2019, este se dava em benefício do Fisco, ou seja, o resultado necessariamente seria favorável à manutenção das autuações fiscais.

Dentre todas as variáveis pesquisadas, foi verificada uma relação forte relacionada à variável de controle Autor- Relator do recurso, conforme resultados resumidos nas Tabelas 8D e 8E. Verificou-se que em sendo o relator designado para o caso representante do Fisco, há correlação com a variável relator vencedor, ou seja, o representante da Fazenda possui mais chances de êxito em ver sua decisão vitoriosa que o relator designado representante dos contribuintes. O mesmo resultado foi replicado para a tabela 8E, trazendo as mesmas variações de resultado, apontando a relação estatística forte entre as variáveis autor-relator e autor do voto vencedor,  $r$  0,798134689.

## 5 Conclusões

As normas contábeis são fonte de orientação e delimitação das operações e escriturações, e afetam a forma de se reconhecer e lançar as informações produzidas pelas entidades sobre o desenvolvimento das atividades e patrimônio. Seu impacto também é verificado nos atos praticados pelas autoridades administrativas responsáveis pela fiscalização e acompanhamento da evolução das atividades dos contribuintes, os Auditores Fiscais da Receita Federal.

A relevância destas normativas, especialmente após as edições de normas legais editadas para a convergência contábil às normas internacionais, afetam as estruturas contábeis de forma a ocasionar também impactos na forma e apuração dos tributos federais.

A questão de pesquisa proposta neste trabalho foi: As normas contábeis influenciam os resultados dos julgamentos proferidos pelo CARF?

Essa questão é pouco explorada nos trabalhos acadêmicos, no Brasil foram realizados estudos para análise de decisões do CARF, mas voltadas para temas específicos como planejamento tributário, tempo e efetividade dos julgamentos do CARF.

O objetivo da pesquisa foi orientado por estudo de acórdãos administrativos, análise documental, onde foram estudadas em profundidade todas as decisões apontadas nas buscas realizadas no sistema de acórdãos do CARF, entre 01/2014 e 12/2019.

Com este trabalho foi possível conhecer o processo de avaliação e julgamento das normas contábeis relacionadas às autuações fiscais. Todos os acórdãos pesquisados passaram por árduo processo de leitura e análise individual de cada caso, para se chegar à conclusão se nos julgamentos as normas contábeis invocadas pelos contribuintes, Fisco ou julgadores apresentaram interferência em seu resultado.

Desse trabalho foi possível identificar o comportamento dos julgadores com a análise documental, acórdãos do CARF, e as diferentes avaliações e abordagens do tema. As principais conclusões verificadas foram:

- a) Análise e interpretação das normas contábeis pelos contribuintes, de forma a justificar os lançamentos e escriturações contábeis, nem sempre foram aceitas pelos julgadores do CARF;
- b) A escrituração e documentação contábil e fiscal, idôneas, que embasam a escrituração contábil são elementos essenciais de prova considerados nos julgamentos de revisão dos lançamentos, pois, apesar de não ser permitida a realização de perícia contábil na

totalidade dos casos estudados, foram consideradas pelos julgadores na formação da convicção pela aplicação das normas e cancelamento ou manutenção da autuação fiscal;

c) Os julgamentos analisam, de forma exaustiva e detalhada, as provas e fundamentos de defesa, incluindo os argumentos pela forma de escrituração e contabilização das operações fiscalizadas, independente do relator ser indicação do Fisco ou Contribuintes;

d) Apesar das menções às normas contábeis nos casos analisados, poucos casos contaram com pareceres e estudos de profissionais contábeis sobre os conceitos, aplicações e reflexos da contabilidade societária na contabilidade tributária, por parte dos contribuintes, para justificar a defesa e o pedido de cancelamento do auto;

e) O voto de qualidade, no período pesquisado, foi aplicado a favor da manutenção da autuação fiscal;

f) As normas contábeis impactam a análise das provas e fundamentos dos recursos, quer seja do contribuinte, ou da Fazenda Nacional.

Não foi possível confirmar se as decisões desfavoráveis se tornaram definitivas, porque os contribuintes ainda possuem o direito de questionar as autuações fiscais na esfera judicial, o que pode ser considerado em pesquisas futuras.

É possível, assim, afirmar que as normas contábeis impactam as decisões do CARF, inclusive a documentação contábil e fiscal que as embasam, de forma favorável ao fisco (r 0,1749), pois as normativas são consideradas na avaliação da interpretação e escrituração das demonstrações, e se não observadas pelo contribuinte, a tendência é que a autuação fiscal seja mantida. Porém, não foi possível confirmar a existência de uma correlação forte entre as demais variáveis pesquisadas, a exceção do relator do caso que apresentou forte relação entre o relator e autor do voto vencedor em favor do Fisco (r 0,7982). Para as demais mostraram-se fracas as associações, ora positivas, ora negativas, não havendo correlação entre os resultados e as condições dos casos estudados.

Os achados apresentados neste estudo podem ser comparados àqueles encontrados no estudo de Whittenburg et al (2001). Aquele estudo avaliou no período de 10 anos, de 1988-1998, a utilização pelos Tribunais Americanos dos princípios contábeis – GAAP, levantadas no contencioso tributário. O resultado da pesquisa apontou que a questão do GAAP levantada no contexto do contencioso tributário, influenciou os julgamentos, que tendiam a utilizá-la para rejeição do pleito. Demonstrou também que a norma GAAP quando usada, tendia geralmente a favorecer a Receita Federal em detrimento do contribuinte (X<sup>2</sup>, p= 0,061).

Por outro lado, os achados apresentados no estudo de Martinez, Oliveira (2019), diferem dos resultados verificados neste estudo, uma vez que para a avaliação dos julgamentos do CARF quanto ao planejamento tributário, as variáveis consideradas apresentaram relação significativa com o resultado do julgamento. Entretanto, uma das variáveis analisadas apresentou a mesma conclusão a que se chegou neste estudo, a significância do autor relator do voto e voto vencedor, apontando que nos casos em que o representante do Fisco foi o responsável pelo relatório, o julgamento se deu pela manutenção da autuação fiscal.

As conclusões aqui apresentadas podem contribuir para a afirmação de que a menção e uso da norma contábil nos julgamentos do CARF impactaram os julgamentos, confirmando a resposta afirmativa para a questão de pesquisa apresentada: As normas contábeis influenciam os resultados dos julgamentos proferidos pelo CARF?

A pesquisa demonstrou que as questões julgadas pelo CARF apresentam grande controvérsia, dado o total de casos decididos pelo voto de qualidade.

Também foi possível confirmar que as variáveis estudadas não, necessariamente, apresentam correlação entre si, mas interferem isoladamente nos julgamentos favoráveis ao Fisco, a exceção da variável do autor do voto vencedor e relator do caso.

O estudo inovou na avaliação das decisões do CARF, na medida em que não se verificou, até então, estudos sobre a utilização das normas contábeis brasileiras pelo Tribunal Administrativo, e com abrangência de variáveis que podem influenciar os critérios de avaliação e julgamento de diversas matérias em litígio.

A avaliação proposta no trabalho pôde contribuir com a literatura que procura avaliar e entender não só o comportamento dos julgadores do CARF, mas também avaliar como se dá, e aplicam, as interpretações das normas contábeis para fins fiscais. O estudo desses comportamentos é de suma importância, não só acadêmica, mas também para o meio empresarial, pois possibilita uma interpretação sistemática e objetiva das condições e variáveis que podem interferir em julgamentos administrativos.

Os resultados obtidos também contribuem para uma melhor avaliação preventiva dos operadores, contadores, advogados, administração pública, na identificação de critérios e procedimentos para minimizar eventuais autuações fiscais, ou corroborar com uma melhora na qualidade das defesas administrativas apresentadas.

Para estudos futuros recomenda-se a análise da prova no âmbito do processo administrativo fiscal, e da aplicação da perícia contábil nos julgamentos do CARF, para se avaliar a pertinência e o direito à aplicação do princípio da verdade material.

Recomenda-se, ainda, estudos futuros sobre os impactos da alteração do voto de qualidade nos julgamentos do CARF, já que a legislação administrativa passou por recente mudança, alterando a forma de aplicação deste instituto, que hoje deve ser utilizado em favor do contribuinte, se constatada a dúvida, ou seja, o empate no julgamento dos recursos administrativos fiscais.

## Referências

- Abrantes, E. G., & Haddad, G. L. (2019). Lacunas no tratamento fiscal da mais ou menos-valia de ativos e passivos na aquisição de participação societária – propostas de solução. In A. E. Pinto, F. P. da Silva, F. D. Murcia, G. G. Vettori, (Coords.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis* (pp. 229-266). São Paulo: Atlas.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 299-318.
- Alchourrón, C. E., & Bulygin, E. (1987). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea. Recuperado em [http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/introduccion-a-la-metodologia-de-las-ciencias-juridicas-y-sociales--0/html/ff1ec610-82b1-11df-acc7-002185ce6064\\_23.html#I\\_1\\_](http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/introduccion-a-la-metodologia-de-las-ciencias-juridicas-y-sociales--0/html/ff1ec610-82b1-11df-acc7-002185ce6064_23.html#I_1_)
- Anderson, D. R., Sweeney, D. J., & Williams, T. A. (2007). *Estatística aplicada à administração e economia*. São Paulo: Thomson Learning.
- Bagagi, M. P. (2019). *O impacto da complexidade tributária no Brasil: estudo de caso na associação brasileira da indústria têxtil e de confecção* (Dissertação de Mestrado) Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, SP, Brasil.
- Banco Mundial. (2020, outubro). *Doing Business. Facilidade de fazer negócio em Brasil/2020*. Recuperado de [https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB\\_tax](https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax)
- Campedelli, L. R. (2016). *Aspectos Tributários da Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no Brasil: Uma nova abordagem a partir da perspectiva do Direito e Desenvolvimento* (Dissertação de Mestrado) Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, SP, Brasil.
- Carnes, G. A., & Englebrecht, T. D. (1992). The internal revenue service's increasing power with the clear reflection of income standard. *Tax Executive*, 44(6), 456-462.
- Carvalho, N., Weffort, E. F. J. (2019). Avaliação das contingências oriundas de litígios: (des)alinhamento contábil/jurídico?. In A. E. Pinto, F. P. da Silva, F. D. Murcia, G. G. Vettori, *Controvérsias Jurídico-Contábeis* (pp. 284-320). São Paulo: Atlas.
- Circular Bacen n. 1.273, de 29 de dezembro de 1987*. Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF. Recuperado de [https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1987/pdf/circ\\_1273\\_v1\\_o.pdf](https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1987/pdf/circ_1273_v1_o.pdf)
- Coelho, L. F. de A., & Martinez, A. L. (2016). Planejamento tributário com operações societárias: critério de validade utilizados pelo Carf. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13 (30), 193-213.
- Comunicado Técnico CTG 2000, de 04 de março de 2009*. Aprova o Comunicado Técnico CTG 2000 (CT 01) que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08 devem ser tratados. Recuperado de

[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001159&arquivo=Res\\_1159.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001159&arquivo=Res_1159.doc)

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 107-09.570. Recorrente: Foccar Factoring Fomento Comercial Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 14 de fevereiro de 2009. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1001-000.026. Recorrente: Atacadista e Distribuidora Santa Maria Ltda -ME. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 15 de dezembro de 2017. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1101-000.929. Recorrente: B.I.T.G.L. Empreendimentos, Participações e Locações Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 08 de agosto de 2013. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1201-000.952. Recorrente Telemar Norte Leste S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 16 de março de 2015. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1201-001.642. Recorrente Danone Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 29 de maio de 2017. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1201-002.144. Recorrente Nestle Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 19 de julho de 2018. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1201-002.895. Recorrente: Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 29 de maio de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1201-002.937. Recorrente: Companhia Energética Do Marinho- Cemar. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 27 de maio de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1301-002.773. Recorrente: Gol Linhas Aéreas S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 06 de maio de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1301-002.102. Recorrente: Jolly Comércio de Calçados Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 05 de setembro de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1301-002.121. Recorrente: Concreteras Empreendimentos e Construções Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 10 de julho de 2017. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1301-002.921. Recorrente: Construtora Simoso Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 10 de maio de 2018. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1301-004.091. Recorrente: Bom Jesus Agropecuária Ltda Em Recuperação Judicial. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 09 de dezembro de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-000.622. Recorrente: Suzlon Energia Eólica do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 29 de abril de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-000.758. Recorrente: Suzlon Energia Eólica do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 04 de julho de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-001.805. Recorrente: Royster S/A Gestão de Patrimônio Pessoal e Serviços. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 24 de março de 2016. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-001.895. Recorrente: Vale S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 21 de junho de 2016. Recuperado de

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-002.121. Recorrente: Contreras Empreendimentos e Construções Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 10 de julho de 2017. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-002.395. Recorrente: Ciclus Ambiental do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 22 de janeiro de 2018. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-002.568. Recorrente: Du Pont do Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 28 de março de 2018. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-002.622. Recorrente: Bradesplan Participações Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 11 de maio de 2018. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-003.381. Recorrente: Telefônica Brasil S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 18 de março de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1302-004.267. Recorrente: Suzlon Engenharia Eólica do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 20 de fevereiro de 2020. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1401-002.357. Recorrente: JR Transportes Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 22 de maio de 2018. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1401-002.832. Recorrente: Cremer Administradora de Bens Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 11 de setembro de 2018. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1402-001.573. Recorrente: Casa das Carnes Comércio Importação e Exportação Ltda EPP. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 26 de novembro de 2014. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1402-001.956. Recorrente: Arujá Empreendimentos Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 25 de março de 2015. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1402-002.144. Recorrente: Carrefour Comércio e Indústria Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 22 de agosto de 2016. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1402-002.264. Recorrente: Dana Industriais Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 08 de setembro de 2016. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1402-002.290. Recorrente: Bahias Stella Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 08 de novembro de 2016. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 1402-003.589. Recorrente: Boa Esperança Agropecuária Ltda Em Recuperação Judicial. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 09 de janeiro de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 2302-003.539. Recorrente: Cordoba Industrial Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 10 de dezembro de 2014. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 3001-006.137. Recorrente: Multiplus S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 11 de dezembro de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 3002-000.733. Recorrente: CBC Construtora Base e Comércio Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 27 de maio de 2019. Recuperado de

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 3102-002.398. Recorrente: Cooperativa de Eletricidade de Paulo Lopes. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 03 de junho de 2015. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 3201-004.427. Recorrente: Banco Bradesco BBI S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 14 de janeiro de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 3201-005.161. Recorrente: LM Transportes Interestaduais Serviços e Comércio S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 25 de abril de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 3401-003.895. Recorrente: VIP Indústria e Comércio de Caixas de Papelão Ondulado Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 07 de agosto de 2017. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 9101-002.797. Recorrente: Indústrias Romi S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 23 de junho de 2017. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 9101-003.737. Recorrente: Fenix Empreendimentos S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 21 de março de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 9101-003.839. Recorrente: International Paper do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 15 de janeiro de 2019. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Voluntário. Acórdão n. 9303-004.674. Recorrente: IGB Eletrônica S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Brasília, 08 de junho de 2017. Recuperado de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

- Cui, W. (2016). Does Judicial Independence Matter: A Study of the Determinants of Administrative Litigation in an Authoritarian Regime. *U. Pa. J. Int'l L.*, 38(3), 941.
- Dash, S. R., & Raithatha, M. (2018). Impact of disputed tax litigation risk on firm performance: evidence from India. *Accounting Research Journal*, 31(3), 458-478.
- Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.* Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm).
- Decreto n. 9.580 de 22 de novembro de 2018.* Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm).
- Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972.* Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm).
- Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.* Altera a legislação sobre a renda. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)
- Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942.* Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm).
- Deliberação CVM n. 191, de 15 de julho de 1992.* Altera e consolida as Instruções CVM 64/87, 138/91 e 146/91, institui a unidade monetária contábil, dispõe sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis em moeda de capacidade aquisitiva constante, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e dá outras providências. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst191.html>
- Deliberação CVM n. 247, de 27 de março de 1996.* Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst247.html>
- Deliberação CVM n. 489, de 03 de outubro de 2005.* Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0400/deli489.html>
- Deliberação CVM n. 558, de 14 de novembro de 2008.* Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Ativos Intangíveis. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli553.html>.
- Deliberação CVM n. 575, de 05 de junho de 2009.* Aprova o Pronunciamento CPC 16 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado "Estoques". Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli575.html>

- Deliberação CVM n. 644, 03 de dezembro de 2010.* Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 04(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre ativo intangível. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0600/deli644.html>
- Deliberação CVM n. 692, de 08 de novembro de 2012.* Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 30(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de receitas. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/index.html?numero=&lastNameShow=692&lastName=692&buscado=true&pasta=deliberacoes&filtro=todos&contCategoriasCheck=1&vimDaCategoria=%2Flegislacao%2Fdeliberacoes%2F&tags=>
- Diniz, M. H. (2017). Fontes do direito. In C. F. Campilongo, A. A. Gonzaga, L. F. Freire (Orgs.). *Enciclopédia Jurídica da PUC, Tomo I, Teoria Geral e Filosofia do Direito*, pp. 2-20. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1. ed., 2017. Recuperado de [https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/fontes-do-direito\\_5994a67e78911.pdf](https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/fontes-do-direito_5994a67e78911.pdf).
- Favini, M. (2019). *Voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)* (Doctoral dissertation). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, SP, Brasil.
- Ferreira, A. P. M., Attanasio, C. M. C., Martins, M. J. F., Segura, L. C., & Formigoni, H. (2018). SPED—Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção das Empresas de Auditoria em relação os impactos de sua adoção. *Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)*, 5(2), 64-82.
- Ferreira, F. R., Martinez, A. L., Costa, F. M. D., & Passamani, R. R. (2012). *Book-tax differences* e gerenciamento de resultados no mercado de ações do Brasil. *Revista de administração de empresas*, 52(5), 488-501.
- Fonseca, F. D. D. M. (2015). Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Galhardo, L. R., Lopes Jr., J. N. de F. (2010). As Novas Normas Contábeis e a Amortização Fiscal de Ágio. In: Mosquera, R. Q.; Lopes, A. B. (Orgs.). *Controvérsias Jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética. 217-218.
- Gomes, I. T. (2019). *Grupos econômicos de fato e a responsabilidade tributária ante a omissão legislativa* (Dissertação de Mestrado). Universidade Católica de Pernambuco, Recife, PE, Brasil. Recuperado de <http://tede2.unicap.br:8080/handle/tede/1155>
- Haret, F. C. (2010). *Presunções em direito tributário: teoria e prática* (Tese de Doutorado) Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Huang, K. F., Lin, C. H., Wu, C. H., & Wang, H. D. (2018). Tax agent ad litem's impact on estate and gift tax cases of administrative litigation. *Asia Pacific Management Review*, 23(2), 86-94.
- Interpretação IGT n. 2000, de 12 de dezembro de 2014.* Altera a Interpretação Técnica ITG 2000 que dispõe sobre escrituração contábil. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000\(R1\)&arquivo=ITG2000\(R1\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000(R1)&arquivo=ITG2000(R1).doc)

*Instrução CVM n. 59, de 22 de dezembro de 1986.* Dispõe sobre a obrigatoriedade de elaboração e publicação da demonstração das mutações do patrimônio líquido pelas companhias abertas. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst059.html>.

*Instrução CVM n. 247, de 27 de março de 1996.* Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, altera e consolida as Instruções CVM nº 01, de 27 de abril de 1978, nº 15, de 03 de novembro de 1980, nº 30, de 17 de janeiro de 1984, e o artigo 2º da Instrução CVM nº 170, de 03 de janeiro de 1992, e dá outras providências. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/index.html?numero=&lastNameShow=247&lastName=247&buscado=true&pasta=instrucoes&filtro=todos&contCategoriasCheck=1&vimDaCategoria=%2Flegislacao%2Finstrucoes%2F&tags=>.

*Instrução CVM n. 409, de 18 de agosto de 2004.* Dispõe sobre a constituição, a administração, o funcionamento e a divulgação de informações dos fundos de investimento. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/index.html?numero=&lastNameShow=409&lastName=409&filtro=todos&dataInicio=01%2F01%2F2004&dataFim=31%2F12%2F2004&categoria0=%2Flegislacao%2Finstrucoes%2F&buscado=false&contCategoriasCheck=7>.

*Instrução CVM n. 349, de 06 de março de 2001.* Altera a Instrução CVM no 319, de 3 de dezembro de 1999, que dispõe sobre as operações de incorporação, fusão e cisão envolvendo companhia aberta. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/index.html?numero=&lastNameShow=349&lastName=349&filtro=todos&dataInicio=&dataFim=&categoria0=%2Flegislacao%2Finstrucoes%2F&buscado=false&contCategoriasCheck=7>.

*Instrução Normativa n. 1.771, de 20 de dezembro de 2017.* Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88842&visao=anotado>.

*Instrução Normativa n. 1.700, de 14 de março de 2017.* Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>.

Iudícibus, S. D., Martins, E., Kanitz, S. C., Ramos, A. de T., Castilho, E., Benatti, B., Weber, E. Fº., Domingues, R. Jr. (2010). Contabilidade Introdutória. (11ª ed.). São Paulo: Atlas. 1-6.

Iudícibus, S. D., Bertolucci, A. V. (2004). Abordagens da pesquisa em Contabilidade. In: S. D. Iudícibus; A. B. Lopes (Orgs.). Teoria avançada da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

Iudícibus, S. D., Martins, E., Gelbcke, E. R. (2018). Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC (3a ed.). São Paulo: Atlas.

- Iudícibus, S. D., Marion, J. C. (2002). Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação (3º ed). São Paulo: Atlas.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. D. A. (2017). Fundamentos de metodologia científica (8a ed.). São Paulo: Atlas.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.* Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)
- Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.* Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.* Dispõe sobre as sociedades por ações. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404c56\\_ompilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404c56_ompilada.htm)
- Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.* Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)
- Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.* Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm)
- Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.* Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras Providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm)
- Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.* Altera a Legislação Tributária Federal. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm)
- Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999.* Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm).
- Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.* Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10833.htm).
- Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005.* Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de

novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nºs 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm)

*Lei n. 11.638, de 28 de setembro de 2007.* Dispõe sobre as sociedades por ações. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)

*Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.* Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)

*Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014.* Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de

11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Recuperado em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)

*Lei n. 12.974, de 15 de maio de 2014.* Dispõe sobre as atividades das Agências de Turismo. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112974.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112974.htm)

*Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.* Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n.os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm).

*Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.* Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm).

*Lei Complementar n. 160 de 07 de agosto de 2017.* Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm)

Lobato, V. de S., & Fonseca, F. D. de M. (2012). Os Impactos das novas regras contábeis sobre o regime jurídico do ágio gerado nas operações de fusão e aquisição. In: S. A. Rocha, (coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A* (Vol. III – Desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário, pp. 613-614). São Paulo: Quartier Latin.

Lopes, A. B., & Mosquera, R. Q. (2010) O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações In: Mosquera, R. Q.; Lopes, A. B. (Orgs.). *Controvérsias Jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética. 79-81.

Lopes, J. N. F. Jr., & Asseis, P. A. A. A. (2015) A adoção do IFRS no Direito Brasileiro e os Limites da Conciliação do Contábil com o Legal Tributário. In: Mosquera, R. Q.; Lopes, A. B. (Orgs.). *Controvérsias Jurídico-contábeis*. 6º Volume. São Paulo: Dialética. 292-307.

Lopes, L. M. S., Dias, J. M. F., & Abreu, E. S. de, (2019). Gerenciamento do resultado contábil e tributário através dos juros sobre capital próprio em empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo. São Paulo: *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*.8(2), 101-118.

Macei, D. N., & Flenik, J. D. (2018). O Planejamento Tributário à Luz do Princípio da Entidade: Uma Análise Através do Acórdão 1301-002.921 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Percurso*, 2(25), 266-283.

Martinez, A. L. (2002). *A linguagem contábil no direito tributário*. (Tese de Doutorado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, SP, Brasil.

- Martinez, A. L., Coelho, L. F. de A. (2013, Agosto). Tax Avoidance com Operações Societárias: Critérios de Validade Utilizados pelo CARF. VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Recuperado de [www.CUE283.pdf](http://www.CUE283.pdf) (fucepe.br).
- Martinez, A. L., & Coelho, L. F. A. de, (2016). Planejamento tributário com operações societárias: Critérios de validade utilizados pelo CARF. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30), 193-213.
- Martinez, A. L., Oliveira, J. P. E. G. (2019). Novo CARF e planejamento tributário com operações societárias. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 13(2), 166-181.
- Martinez, A. L., Passamani, R. R. (2014). Book-tax differences e sua relevância informacional no mercado de capitais no Brasil. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 4(2), 20-37.
- Martins, A., Dinis, A., & Lopes, C. (2018). Interpretative complexity and tax law changes: The taxation of corporate expenses in Portugal. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(4), 537-551.
- Martins, G. D. A & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, I. J. (2012). Planejamento tributário e a norma cogente não tributária. *Cadernos de Finanças Públicas*. Vol. 12. Brasília: Ministério da Economia, 163-196.
- Martins, N. (2012). A Figura da Primazia da Substância sobre a Forma em Contabilidade e em Direito Tributário. In: Mosquera, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Orgs.). *Controvérsias Jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 3º Volume. São Paulo: Dialética, 275-277.
- Marins, J. (2019). *Direito processual tributário brasileiro administrativo e judicial* (12a ed.). Revista dos Tribunais. São Paulo, 2019, 289-291.
- Medida Provisória n. 449, de 03 de dezembro de 2008*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm).
- Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/mpv/mpv627.htm)

- Mello, H. R. D. (2011). Lucros contábil e fiscal: efeitos do regime tributário de transição-RTT (Dissertação de Mestrado) Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Mello, H. R. de, & Salotti, B. M. (2013). Efeitos do regime tributário de transição na carga tributária das companhias brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(19), 3-15.
- Menezes, A. G. L. N. (2016). A boa-fé sob a ótica do CARF no planejamento fiscal. (Dissertação de Mestrado), Universidade Católica de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Ministério da Economia, Secretaria da Receita Federal do Brasil, Competências da Receita Federal. Recuperado de <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/competencias-1>
- Ministério da Economia. CARF Esclarece informações com dados gerenciais. Recuperado de <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>.
- Nakao, S. H., & Gray, S. J. (2018). The impact of IFRS in Brazil: The legacy of mandatory book-tax conformity. *Australian Accounting Review*, 28(4), 482-495.
- NBC TG 19, de 06 de novembro de 2015. Negócios em conjunto. Recuperado de [https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG19\(R2\)](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG19(R2))
- NBC TG 06, de 22 de dezembro de 2017. Operações de Arrendamento Mercantil. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG06\(R3\)&arquivo=NBCTG06\(R3\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG06(R3)&arquivo=NBCTG06(R3).doc).
- NBC TG 10, de 22 de dezembro de 2017. Pagamentos Baseados em Ações. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>
- NBC TG 11, de 22 de dezembro de 2017. Contratos de Seguro. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>
- Norma e Procedimento de Contabilidade NPC n. 22, de 22 de janeiro de 2000. Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Recuperado de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisPublicacoes2.php?#filtro>
- Ofício Circular CVM n. 01, de 01 de agosto de 2007. Adaptação dos Fundos de Investimento às Regras da Instrução CVM n° 450, de 30/03/2007. Recuperado de <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/sin/anexos/oc-sin-0107.pdf>.
- Ofício Circular CVM n. 325, de 18 de junho de 1979. Carta Circular que trata de Operações Triangulares. Recuperado de [https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/c\\_circ/1979/pdf/c\\_circ\\_0325\\_v1\\_O.pdf](https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/c_circ/1979/pdf/c_circ_0325_v1_O.pdf)
- Pinto, M. J. T., Russo, G. A., Oliveira, J. M., & Costa, L. M. de, (2019). Os impactos da lei 12.973/14 em um escritório de contabilidade. *Práticas em Contabilidade e Gestão*, 7(2), 1-15.
- Parecer Normativo 2, de 02 de janeiro de 1978. As subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária (RIR, art. 155, d) são as destinadas ao

custeio ou operação, não alcançando as que se destinem, especialmente, à realização de investimentos. Recuperado de <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/solucoes-de-consultas-e-de-divergencias>.

*Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978. Subvenção para Investimento.* Recuperado de <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/solucoes-de-consultas-e-de-divergencias>.

*Portaria MF n. 153, de 17 de abril de 2018.* Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=91558>

*Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015.* Aprova o regimento interno do conselho administrativo de recursos fiscais (CARF) e dá outras providências. Recuperado de <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente.pdf>

*Portaria MF n. 785, de 20 de dezembro de 1977.* Dispõe sobre o acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital. <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>

*Pronunciamento Ibracon NPC n. 22, de 22 de janeiro de 2000.* Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Recuperado de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisPublicacoes2.php?#filtro>

*Pronunciamento técnico CPC 00, de 01 de novembro de 2019.* Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>

*Pronunciamento técnico CPC 01, de 06 de agosto de 2010.* Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>

*Pronunciamento técnico CPC 02, de 03 de setembro de 2010.* Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=9>.

*Pronunciamento técnico CPC 04, de 05 de novembro de 2010.* Ativo Intangível. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>

*Pronunciamento técnico CPC 05, de 03 de setembro de 2010.* Divulgação sobre Partes Relacionadas. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=36>

*Pronunciamento técnico CPC 06, de 21 de dezembro de 2017. Arrendamentos. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=37>*

*Pronunciamento técnico CPC 08, de 03 de dezembro de 2010. Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=39>*

*Pronunciamento técnico CPC 13, de 05 de dezembro de 2008. Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=44>*

*Pronunciamento técnico CPC 15, de 03 de junho de 2011. Combinação de Negócios. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=46>*

*Pronunciamento técnico CPC 16, de 08 de setembro de 2009. Estoques. Recuperado de: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>*

*Pronunciamento técnico CPC 17, de 19 de outubro de 2012. Contratos de Construção. Recuperado de: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=48>*

*Pronunciamento técnico CPC 18, de 07 de dezembro de 2012. Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=49>*

*Pronunciamento técnico CPC 21, de 02 de setembro de 2011. Demonstração Intermediária. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=52>*

*Pronunciamento técnico CPC 23, de 26 de junho de 2009. Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=54>*

*Pronunciamento técnico CPC 27, de 31 de julho de 2009. Ativo Imobilizado. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>.*

*Pronunciamento técnico CPC 28, de 26 de junho de 2009. Propriedade para Investimento. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=59>*

*Pronunciamento técnico CPC 30, de 19 de outubro de 2012. Receitas. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>*

*Pronunciamento técnico CPC 32, de 16 de setembro de 2009.* Tributos sobre lucro. Recuperado de: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=63>

*Pronunciamento técnico CPC 33, de 07 de dezembro de 2012.* Benefícios a Empregados. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=64>

*Pronunciamento técnico CPC 36, de 07 de dezembro de 2012.* Demonstrações Consolidadas. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=67>

*Pronunciamento técnico CPC 37, de 05 de novembro de 2010.* Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=68>

*Pronunciamento técnico CPC 43, de 03 de dezembro de 2010.* Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 41. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=74>

*Pronunciamento técnico CPC 46, de 20 de dezembro de 2012.* Mensuração do valor justo. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=78>.

*Pronunciamento técnico CPC 47, de 22 de dezembro de 2016.* Receita de Contrato com Cliente. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>.

QSR International (1999-2020). (Versão 1.3) NVIVO.

Raaphorst, N. (2018). How to prove, how to interpret and what to do? Uncertainty experiences of street-level tax officials. *Public Management Review*, 20(4), 485-502.

Relatório de Decisões CARF Janeiro a Dezembro 2016. 2017. CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recuperado em <https://carf.economia.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>.

*Resolução CFC n. 508, de 05 de fevereiro de 1980,*

*Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993.* Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1993/000750&arquivo=RES\\_750.DOC](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750&arquivo=RES_750.DOC)

*Resolução CFC n. 774, de 18 de janeiro de 1995.* Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1994/000774&arquivo=RES\\_774.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774&arquivo=RES_774.doc)

*Resolução CFC n. 920, de 19 de dezembro de 2001.* Aprova, Da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2001/000920&arquivo=RES\\_920.DOC](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2001/000920&arquivo=RES_920.DOC).

*Resolução CFC n. 998, de 09 de junho de 2004.* Tributos sobre o lucro. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2004/000998&arquivo=RES\\_998.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2004/000998&arquivo=RES_998.doc)

*Resolução CFC n. 1.011, de 21 de janeiro de 2005.* Aprova a NBC T 10.1 - Empreendimentos de Execução em Longo Prazo. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001011&arquivo=RES\\_1011.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001011&arquivo=RES_1011.doc).

*Resolução CFC n. 1.055, de 07 de outubro de 2005.* Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001055&arquivo=RES\\_1055.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055&arquivo=RES_1055.doc)

*Resolução CFC n. 1.187, de 15 de setembro de 2009.* Receitas. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001187&arquivo=RES\\_1187.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001187&arquivo=RES_1187.doc)

*Resolução CFC n. 1.282, de 02 de junho de 2010.* Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001282&arquivo=RES\\_1282.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282&arquivo=RES_1282.doc)

*Resolução CFC n. 1.328, de 18 de março de 2011.* Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Recuperado de <http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 10 de novembro de 2018.

*Resolução CFC n. 1.177, de 04 de agosto de 2009.* Aprova a NBC TG 27 (NBC T 19.1) - Ativo Imobilizado. Recuperado de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001177&arquivo=RES\\_1177.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001177&arquivo=RES_1177.doc)

Saraiva, T. P. (2019). *O ágio (goodwill) pago pelo sócio controlador: Aparente incompatibilidade entre a norma tributária e a contábil* (Dissertação de Mestrado). Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, SP. Brasil.

Schebesta, H. (2018). Content Analysis Software in Legal Research: A Proof of Concept Using ATLAS. *ti. Tilburg Law Review*, 23(1-2). <http://doi.org/10.5334/tilr.1>

Schoueri, L. E. & Freitas, R.de (Orgs). (2010). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin.

Silva, C. L. P. M. da, Santos, M. A. C. dos, Koga, G. H., & Barbosa, R. A. C. (2014). Tributação e IFRS no Brasil: Alterações na legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins,

trazidas pela lei nº 12.973/2014. *Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros*, 1(1), 393-422

Silveira, R. F. D. (2019). *Muito além da Zelotes!: As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Filosofia e Ciências Humanas, Programa de Pós-Graduação em Sociologia Política, Florianópolis, SC, Brasil.

*Solução de Consulta Cosit n. 7, de 04 de março de 2021. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Recuperado em*  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115875>.

*Solução de Consulta Cosit n. 101, de 09 de agosto de 2016. Normas Gerais de Direito Tributário, Ementa: Concessionária distribuidora de Energia Elétrica, Valores Registrados na Conta CVA, Tributação. Recuperado de*  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=76319>

Taxes, P. (2020). The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies (2020). PWC and The World Bank. Recuperado em:  
<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf>

Vieira, J. (2018). Combinação de Negócios e os impactos societários e tributários das IFRSs no Brasil: Desafios apresentados aos operadores do Direito e aos operadores das IFRSs. *Revista Direito GV*, 14(2), 557-617.

Xavier, B. R. (2016). O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao Contribuinte. (Dissertação de Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, SP, Brasil.

Wattel, P. J. (2016). Tax litigation in last instance in The Netherlands: The tax chamber of the supreme court. *Bulletin for International Taxation*, 70(1/2), 43-51.

Whittenburg, G. E., Raabe, W. A., & Lackritz, J. R. (2001). The use of Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) in tax litigation. In *Advances in Taxation* (pp. 205-218). Bingley: Emerald Group Publishing Limited. doi: [https://doi.org/10.1016/S1058-7497\(01\)13012-7](https://doi.org/10.1016/S1058-7497(01)13012-7)

Yin, R. K. (2016). *Pesquisa qualitativa do início ao fim*. Porto Alegre: Penso.