

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário

Amanda Barbosa dos Santos Cardozo

Diálogo entre Contabilidade e Direito
Tributário: Um estudo sobre o alcance da
Norma Contábil no surgimento da Obrigação
Tributária

Brasília – DF

2010

Amanda Barbosa dos Santos Cardozo

**Diálogo entre Contabilidade e Direito
Tributário: Um estudo sobre o alcance da
Norma Contábil no surgimento da Obrigação
Tributária**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira

Brasília – DF

2010

Amanda Barbosa dos Santos Cardozo

**Diálogo entre Contabilidade e Direito
Tributário: Um estudo sobre o alcance da
Norma Contábil no surgimento da Obrigação
Tributária**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, que nos dá a vida e que tem me guiado pelos caminhos de Sua graça, concedendo a coragem e a força necessárias para que eu possa trilhar os caminhos que para mim se foram traçando;

Aos meus pais, pelo infinito suporte prestado e pela formação pessoal que me deram;

Aos queridos amigos pelos momentos que deixamos de passar juntos para que pudesse cumprir tão honrosa jornada;

À Caixa Econômica Federal, pela oportunidade oferecida, deveras importante ao meu desenvolvimento intelectual e crescimento profissional;

A minha orientadora, Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira, pela disponibilidade e pelo conhecimento transmitido ao longo do curso e durante a elaboração deste trabalho;

Ao corpo docente do IDP, pela contribuição em forma de conhecimento, que sempre nos acompanhará, e pelo incentivo dado a cada dia;

Aos colegas da Caixa Econômica Federal pelo incentivo, sugestões e colaborações.

“É fazendo que se aprende a
fazer aquilo que
se deve aprender a fazer.”

Aristóteles (384 – 322 a.C.),
filósofo grego,
criador do pensamento lógico.

RESUMO

O propósito deste trabalho é estudar, através dos métodos monográficos e de revisão de literatura, a interação entre as Normas Contábeis e o Direito Tributário sob o contexto das alterações promovidas na legislação societária pelas Leis nº. 11.638/07 e 11.941/09 e dos possíveis impactos tributários delas decorrentes. A pesquisa parte do conceito de obrigação tributária, delimitando-o àquelas relações jurídicas cuja prestação seja dotada de conteúdo patrimonial, perscrutando, também, a fenomenologia que enseja o seu surgimento, bem como as limitações constitucionais que determinam a sua conformação. Em seguida, passa-se a analisar as relações existentes entre institutos e conceitos de Direito Privado e Direito Tributário, à luz dos art. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, tomando por fundamento, ainda, os conceitos de Norma Contábil e de Norma Tributária, consideradas em suas especificidades como objetos de estudo do Direito por estarem positivadas e, assim, componentes do sistema jurídico. Objetivando verificar se é possível que Norma Contábil origine Obrigação Tributária, com fulcro na fundamentação teórica desenvolvida, optou-se por estudar a influência da linguagem contábil na fenomenologia de incidência dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, para, em seguida, avaliar se as mudanças introduzidas na Lei das S.A, observadas pontualmente, teriam o condão de influenciar na definição do componente patrimonial da obrigação tributária, levando em consideração a pretensão de neutralidade tributária literalmente plasmada na nova legislação.

Palavras-chave: Obrigação Tributária. Norma Contábil. Norma Tributária. Lei nº. 11.638/07. Lei nº 11.941/09. Neutralidade Fiscal. Regime Tributário de Transição.

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine, using monographic methods and literature review, the interaction between the Accounting Standards and Tax Law in the context of the changes promoted in corporate law by Law no. 11.638/07 and 11.941/09 and the possible tax impacts that may arise. The research begins with the concept of tax liability, limiting it to those legal relations whose installment is provided with patrimonial content, exploring, also, the phenomenology which entails its appearance as well as the constitutional limitations that determine its conformation. Then moves on to examine the relationship between institutes and concepts of Private Law and Tax Law in the light of art. 109 and 110 of the National Tax Code, by taking the plea concepts of Standard of Accounting and Standard of Tax, considered in their specificity as objects of law study due to their normalization, and, thus, components of the legal system. Aiming to verify whether it is possible that Obligation Tax cause Accounting Standard, with focus on the developed theoretical foundation, it was chosen to study the influence of accounting language in the phenomenology of the incidence of the taxes IRPJ, CSLL, PIS e COFINS and then evaluate whether the changes made to the Corporations Law, punctually observed, would have the power to influence the definition of the patrimonial component of the tax liability, taking into consideration the claim of tax neutrality literally shaped by the new legislation.

Keywords: Tax Obligation. Accounting Standard. Tax Standard. Law no. 11638/07. Law No. 11.941/09. Fiscal neutrality. Transition Tax Regime.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
2.1 Definição e Limites Conceituais.....	14
2.2 A Obrigação Tributária no Código Tributário Nacional	18
2.3 Princípios Constitucionais Tributários e a conformação da Obrigação Tributária	23
2.4 Nascimento da Obrigação Tributária	26
3 EMPREGO DA NORMA CONTÁBIL NA DEFINIÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	30
3.1 Conceito de norma tributária e norma contábil.....	30
3.2 Relação entre institutos e conceitos de Direito Privado e Direito Tributário	36
3.3 Linguagem Contábil e Hipótese de Incidência e Base de Cálculo dos tributos	40
3.3.1 IRPJ e CSLL.....	43
3.3.2 PIS e COFINS.....	46
3.4 Alterações promovidas na Legislação Societária – As leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09	49
4 ALCANCE DA NORMA CONTÁBIL NO SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	56
4.1 Implicações tributárias decorrentes das inovações na legislação societária	56
4.1.1 A Neutralidade Fiscal da Lei nº. 11.638/07 e o Regime Tributário de Transição da Lei nº. 11.941/09.....	57
4.2 Antinomias e Conflitos de Normas – Desafios Interpretativos da nova Legislação Societária em cotejo com as Normas Tributárias.....	63
5 CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	71

1. INTRODUÇÃO

O tema acerca do qual este estudo foi desenvolvido remete às relações emergentes da interação entre as Normas Contábeis e o Direito Tributário no surgimento da Obrigação Tributária, tendo em vista a recorrente utilização de informações produzidas pela Contabilidade para fins de definição da base imponible na apuração certos tributos, tais como o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e mesmo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, tributos estes incidentes sobre a renda, sobre o lucro líquido e sobre a receita, respectivamente.

A escolha da temática encontra fulcro nas recentes alterações promovidas na legislação societária pela Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e também pela Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009, as quais, dentre outras disposições, alteram dispositivos que tratam da matéria contábil na Lei das Sociedades por Ações, qual seja a Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Em suma, referidas mudanças introduzidas nos padrões contábeis positivados pela lei societária visam essencialmente à convergência das práticas adotadas no Brasil com aquelas internacionalmente reconhecidas, chamadas de padrões internacionais de contabilidade, em face da manifesta necessidade de uniformização da linguagem contábil em âmbito mundial. Tal necessidade decorre da crescente internacionalização do capital e dos mercados que exige que seja viável a comparabilidade entre demonstrações contábeis elaboradas e publicadas em qualquer lugar do mundo. Nesse sentido, assim dispõe Bifano (2008, p.44): “a globalização obriga os sistemas jurídicos a uma constante revisão e atualização, sob pena de aqueles países que assim não procederem serem excluídos por seus concorrentes”.

Destarte, ao longo deste trabalho são investigadas as implicações no âmbito tributário decorrentes das alterações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações, mormente no que pertine ao surgimento da obrigação tributária correspondente àqueles tributos que encontram na contabilidade suporte para quantificar o fato jurídico tributário. Em outras palavras, determinar a intensidade desse fato jurídico tributário (MEIRA, 2002), o qual, por sua ocorrência no mundo fático, dá origem à

relação jurídico-tributária. Objetivamente, busca-se resposta para o seguinte questionamento: A Norma Contábil cria Obrigação Tributária?

O empreendimento deste estudo justifica-se, portanto, em virtude de relevância social e acadêmica, vez que, a depender das conclusões amealhadas ao final das pesquisas, a sociedade pode se ver onerada por uma carga tributária um tanto mais alta, face às alterações promovidas na legislação societária, ou, em sentido contrário, munir-se de argumentos cientificamente construídos e comprovados para afastar quaisquer modificações nas sistemáticas de cálculo dos tributos, com os devidos fundamentos calcados nos conceitos desenvolvidos pela Dogmática Jurídica no manejo do Direito Positivo.

Ademais, há que se ressaltar que a temática explorada mostra-se revestida de caráter essencialmente prático, cujas questões a partir dela suscitadas muitas vezes exurgem de situações com as quais se pode deparar no cotidiano, sendo também atual, no que tange à contemporaneidade das discussões dela decorrentes, conforme já demonstrado no contexto esboçado.

A construção do trabalho é calcada na análise conjunta das variáveis “Norma Contábil” e “Obrigação Tributária” em seus conceitos mais singulares e à luz de outras matérias também atinentes ao Direito Tributário, tais como Princípios Constitucionais Tributários, Fontes do Direito Tributário, Norma Matriz de Incidência Tributária, Interpretação da Norma Tributária. Assim, busca-se delinear o alcance dos ditames contidos nas normas contábeis face à fenomenologia de surgimento da obrigação tributária.

O exame do referencial teórico a servir de base para tratar do tema inicia-se com o estudo da Obrigação Tributária como instituto jurídico, tomando por opção metodológica a conceituação que a qualifica como relação jurídica de cunho patrimonial, assim consideradas aquelas suscetíveis de avaliação econômica (CARVALHO, 2007), sendo apresentados contrapontos a essa acepção da Obrigação Tributária por meio da conceituação preconizada pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, tida como Código Tributário Nacional – CTN, e também de linhas doutrinárias que se posicionam de modo diverso

Ao se estudar a Obrigação Tributária sob a ótica elegida, delimita-se o escopo semântico do termo, sendo necessário ressaltar que em consequência dessa opção não estão incluídas em sua significação proposta as chamadas “obrigações acessórias”, uma vez que, por não se caracterizar o objeto da prestação em

expressão pecuniária, não se estabelece relação obrigacional, tanto que Carvalho (2007, p. 320) opta por nominá-las “deveres instrumentais”.

Sendo a obrigação tributária liame jurídico oriundo de disposição legal, e, mais especificamente, de imputação plasmada em lei tributária, encetam-se os questionamentos acerca da legitimidade da conformação de obrigação decorrente de alterações em legislação não-tributária, tal como as de cunho societário.

Nesse sentido, buscando apoio na expressão específica do Princípio da Legalidade no Direito Tributário, há que se ressaltar que para o pleno atendimento deste ditame, a própria lei instituidora do tributo, de forma geral e abstrata, deverá prever todos os fatores determinantes ao cumprimento da obrigação. Nas palavras de Amaro (2008, p. 112) “requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”.

Trata-se do “princípio da estrita legalidade”, conforme nomeia Carrazza (2004, p.230), que dita ainda caber exclusivamente à lei criadora de tributo a descrição de forma abstrata sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota, do que se depreende que da legislação tributária deverão decorrer os critérios definidores da obrigação tributária.

Com essa construção sistemática do conceito de Obrigação Tributária, bem como de seu alcance e fundamentos, corrobora Tôrres (2005) ao ponderar que a mesma deve considerar as diversas variáveis presentes no sistema jurídico e que alicerçam o fenômeno da tributação, relacionando o já aludido princípio constitucional da legalidade, bem como o próprio conceito de tributo, o também princípio constitucional da capacidade contributiva, a relação entre as regras e conceitos do direito privado e o direito tributário, além das premissas orientadoras da hermenêutica aplicável às normas tributárias.

Sendo assim, sob o entendimento de que há que se perscrutar tais variáveis a fim de se delinear o próprio surgimento da obrigação tributária, no contexto do objeto de estudo propugnado, tem-se que quando da observação da relação entre as normas de direito tributário e os princípios e institutos do direito privado, grande destaque e relevância são dados à análise da interação entre as normas contábeis e as normas tributárias. Conforme enfatiza Ferragut (2008, p.287)

Não podemos mais prescindir das ciências contábeis para a correta aplicação das normas tributárias, em especial ao tratarmos de imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro, já que a contabilidade

estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade. São indiscutíveis os elementos de contato entre o direito e a contabilidade, quando se trata de tributação e apuração de resultados societários.

Como delimitação ao objeto de estudo, é examinada a matéria contábil devidamente positivada no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei nº. 6.404/76, alterada pelas Leis nº. 11.638/07 e 11.941/09, pelo que se toma a definição de Normas Contábeis apresentada por Bifano (2008, p. 53), segundo a qual são estas as “disposições de lei que versam sobre procedimentos contábeis a serem adotados”, em seguida segregando-as em normas contábeis societárias e normas contábeis tributárias. Estas últimas se aplicam unicamente à apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que tem na contabilidade sua principal fonte de informação, adequando-a, no entanto, para cumprimento de seus objetivos.

Destarte, considerando que, tanto as normas contábeis quanto as normas tributárias são veiculadas por meio de lei e que prescrevem obrigações, faculdades e/ou proibições, guia a construção deste trabalho a noção de que da relação entre estas podem emergir antinomias que denotem dificuldades no que pertine à aplicabilidade dos dispositivos prescritores de condutas, dado que a legislação tributária se vale de preceitos das normas contábeis para estabelecer seus ditames e estas podem ser, ou tornarem-se, conflituosas em suas proposições. Vale-se aqui do sentido de antinomia preconizado por Tôrres (2005, p.118):

Existe *antinomia* quando duas normas válidas de um mesmo sistema, no que concerne a certos critérios (material, pessoal, espacial ou temporal), conflitam entre si, quanto aos modais deônticos, ou seja: uma obriga e a outra proíbe, ou uma permite e a outra obriga, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento.

A grande questão que se busca responder, nesse sentido, é a de como solucionar tais divergências. Na situação concreta a ser tratada nesse estudo, conforme contexto anteriormente delineado, é definir a extensão da alteração da legislação tributária, se houver, em decorrência das inovações introduzidas na legislação societária no que pertine às normas contábeis.

A partir do cotejo dos conceitos ora postos e de seus desdobramentos, bem como do estudo da legislação vigente relacionada à temática exposta, é que se

pretende formatar conclusão para a problemática evidenciada, sem desconsiderar a complexidade que algumas das questões alvitadas neste mote possam revelar.

A metodologia adotada para o desenvolvimento deste trabalho, considerando-se a problemática investigada, foi a vertente teórico-metodológica destacada no tipo de pesquisa dogmático-instrumental, a qual se vale dos elementos imanentes ao ordenamento jurídico para perscrutar as interações ínsitas ao sistema jurídico (GUSTIN; DIAS, 2006).

Assim, para consecução dos objetivos aspirados, foram examinadas, à luz do problema a ser solucionado, tanto a legislação societária quanto a legislação tributária nos pontos conexos à matéria em questão, podendo-se relacionar como pilares a Lei nº. 6.404/76, com as alterações promovidas pelas Leis nº. 11.638/07 e 11.941/09, bem como as normas de incidência tributária do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Não é demais lembrar que, situado o estudo em ordenamento jurídico que proclama a supremacia da Constituição Federal sobre as demais leis e atos normativos, todos os enunciados foram estudados sob a égide dos fundamentos plasmados na Carta Magna.

Ainda considerando o entendimento apregoado por Gustin e Dias (2006), tem-se que, não obstante trate tal opção metodológica das inter-relações normativas circunscritas no ordenamento jurídico, isso não implica restrição rígida ao estudo no sentido de que este se deva prender unicamente ao conteúdo positivado. Nas palavras dos autores (2006, p.21) “as relações normativas devem, também, ser pensadas de forma externa, vital, no mundo dos valores e relações da vida”, sendo enfatizado, portanto, que a avaliação da eficácia dos institutos jurídicos, em seu espectro social, também é importante no exame dessas conexões.

Isto posto, foi amplamente tomada por fundamento da pesquisa também a doutrina jurídica correlata, com as discussões engendradas acerca das variáveis temáticas postas, que encerram o caráter dogmático da pesquisa.

Os métodos de procedimento utilizados foram os métodos monográfico e de revisão de literatura, uma vez que a construção da resposta à problematização se deu através de conceitos genéricos, tratados como variáveis amplamente estudadas na doutrina jurídica, os quais, combinados, fundamentaram a argumentação relacionada ao tema tratado em específico.

O levantamento de dados bibliográficos e de dados documentais foram as técnicas de coleta utilizadas face aos métodos de procedimentos primados. Segundo Marconi e Lakatos (2001, p. 43-44), ao versar sobre a pesquisa bibliográfica,

Trata-se do levantamento de toda a bibliografia já publicada em forma de livros, revistas, publicações avulsas em imprensa escrita. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto, com o objetivo de permitir ao cientista o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações.

Destarte, no que tange ao levantamento de dados bibliográficos, foram esquadrihadas as ideias de doutrinadores da área tributária, sobretudo, e também da área contábil sempre que necessário ao esclarecimento de conceitos manejados, os quais se encontram inicialmente catalogados na referência ora apresentada. Na aplicação do procedimento de levantamento documental foram coletadas exposições de motivos constantes dos projetos de lei referentes às legislações aventadas no estudo, as quais serão utilizadas como documentos componentes e fundamentadores da pesquisa.

A divisão esquemática do trabalho encontra-se distribuída da seguinte forma:

No primeiro capítulo é estudado o conceito de Obrigação Tributária, considerando seus elementos e características definidoras, bem como é analisada a fenomenologia de seu nascimento, com suas respectivas limitações.

Por sua vez, no segundo capítulo busca-se perscrutar como se dá o relacionamento entre institutos do Direito Privado e o Direito Tributário, a fim de sopesar de que forma a linguagem contábil influencia a definição da obrigação tributária.

No último capítulo são analisadas as alterações promovidas na legislação societária e as implicações tributárias delas decorrentes, levando em conta a ideia de Neutralidade Fiscal constante da nova lei, bem como a instituição do Regime Tributário de Transição.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Definição e Limites Conceituais

Ao perscrutar a definição e os limites conceituais da Obrigação Tributária, inicialmente entende-se relevante divisar as acepções da expressão “Obrigação” no universo da Ciência do Direito. No entanto, sem a pretensão de adentrar nos meandros dos estudos que envolvem a Teoria Geral das Obrigações.

Conquanto em seu uso coloquial a expressão “obrigação” seja quase sempre tomada no sentido de dever, no domínio do Direito, além dessa possibilidade, que toma a obrigação por dever jurídico demarcador dos atributos do “devedor”, que é apenas um dos pólos de uma relação jurídica, outra acepção amplamente apregoadada é a de que a obrigação confunde-se com a própria relação jurídica, constituindo o liame que une pessoas em torno de determinado objeto.

Outras significações podem, ainda, ser vislumbradas, conforme demonstra Amaro (2008) que enumera dentre estas, a de estado de sujeição, a de ônus jurídico, a de direito-dever, entre outras possíveis.

Observa-se, nesse sentido, que o termo “obrigação” comporta vários âmbitos de significação e, acerca da plurivocidade que o envolve, Carvalho (2007, p. 320) adverte que “a palavra é multissignificativa, problema semântico que persegue e atormenta constantemente o cientista do Direito”.

Tomando por referencial a ideia de que “toda obrigação é conceito relacional” (CARVALHO, 2008, p. 218), juridicamente posto vez que ao direito é inerente o ordenamento do comportamento humano em linguagem própria, tem-se que os conceitos de relação jurídica e de obrigação, intimamente ligados, culminam por representar a conexão entre pessoas em torno de uma determinada prestação, às quais são imputados deveres e direitos correspondentes.

Relacionando os conceitos de obrigação e de relação jurídica, Pontes de Miranda, citado por Amaro (2008, p. 244), afirma que obrigação, em sentido estrito, é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debitor*, ou a algumas, pode ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação”.

Ainda no mesmo sentido, ao definir relação jurídica, Carvalho (2007, p.315) dispõe que esta é “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força de imputação

normativa uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.

Apreende-se a partir dos conceitos propostos que a construção de uma relação jurídica envolve, primeiramente, a regulação pelo ordenamento jurídico dos fatos que, juridicizados, permitem a prescrição de condutas a partir de mandamentos assentados nas normas jurídicas.

Outrossim, percebe-se que a relação jurídica tem por ínsito o liame estabelecido entre pessoas às quais são atribuídos deveres e obrigações recíprocos em torno de uma prestação. Desta forma, um dos sujeitos da relação tem por conduta normativamente prescrita o dever de cumprir com determinada prestação, sendo este o sujeito passivo, enquanto que o outro tem o direito de exigir o seu cumprimento, figurando como sujeito ativo.

A prestação em torno da qual giram os direitos e obrigações dos sujeitos de uma relação, visualizada como ponto de convergência, representa o objeto da relação jurídica, dando substância a esta, inferindo-se daí que qualquer alteração em seu teor pode mesmo suscitar modificações no próprio vínculo.

Uma das questões que emergem do estudo isolado dos elementos componentes da relação jurídica diz respeito às possíveis caracterizações a esta atribuídas pela prestação que, conforme mencionado anteriormente, constitui objeto do vínculo e, por isso, dado basilar para sua formação.

Nesse sentido, há linha doutrinária que apregoa que as relações jurídicas caracterizam-se em função de seu objeto ser ou não passível de apreciação econômica (CARVALHO, 2007), ou seja, se a prestação em torno da qual circundam os direitos e deveres são dotadas de cunho patrimonial ou constituem meros deveres.

De acordo com tal categorização das relações jurídicas, somente aquelas cuja prestação seja dotada de conteúdo patrimonial são tidas por relações obrigacionais. Os demais vínculos, cujo objeto não seja passível de avaliação econômica, são compreendidos como deveres (CARVALHO, 2007). Tem-se, portanto, as relações jurídicas categorizadas em obrigacionais e não obrigacionais, a depender da substância de sua prestação.

Com fulcro na ideia de patrimonialidade ínsita às obrigações proposta na categorização apresentada, e retomando os elementos identificáveis numa relação

jurídica, chega-se a um conceito um pouco mais restrito daquilo que seja uma obrigação.

A definição de obrigação fica assim expressa, portanto, nas palavras de Carvalho (2007, p.319):

Vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.

Nesse sentido também dispõe Ataliba (2009, p.35), ao tomar por significado de obrigação o “vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo”.

Não obstante a existência de posições doutrinárias divergentes à ideia da patrimonialidade das obrigações, esta será tomada como referência dado seu potencial explicativo vislumbrado face aos objetivos a que este trabalho se propõe.

Delineada a conceituação de obrigação, de modo geral, parte-se para a transposição desse instituto para o âmbito do Direito Tributário, entendido este como “complexo de normas jurídicas válidas que se referem, direta ou indiretamente, ao exercício da tributação: instituição, fiscalização e arrecadação tributária” (CARVALHO, 2008, p.217).

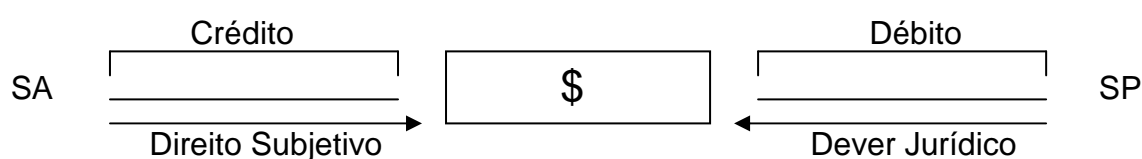
Posto que o conceito genérico de obrigação adotado neste trabalho a toma necessariamente como relação jurídica cuja prestação é dotada de caráter pecuniário, estendendo-o para o âmbito tributário, ter-se-á que a obrigação tributária é relação instaurada em decorrência de normas jurídico-tributárias que tem seu objeto manifesto em termos monetários.

Aqui vale trazer à baila lição de Ataliba (2009, p.32), quando, ao dispor acerca realidade abstrata do direito, conclui que este não pode ter por objeto coisas concretas, e, assim sendo, “o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é objeto do comportamento. Este que é objeto da obrigação.”

Buscando nas palavras de Carvalho (2008, p. 218) a precisa definição de obrigação tributária, tem-se que a expressão significa

Vínculo abstrato em que uma pessoa, chamada de sujeito, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial, decorrente da aplicação de norma jurídica tributária.

Ainda segundo aludido autor, graficamente pode-se representar o liame obrigacional tributário da seguinte forma (CARVALHO, 2008, p. 218):



Onde: SA é o sujeito ativo;

SP é o sujeito passivo;

\$ é o objeto da prestação, uma quantia em dinheiro;

→ representa o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação: “crédito”;

← representa o dever subjetivo (ou dever jurídico) de cumprir a prestação: “débito”;

→ e ← são dois vetores, com a mesma direção, mesma intensidade, porém de sentidos contrários.

Na figura transcrita estão representados todos os elementos da relação jurídico-tributária já mencionados, os quais são indispensáveis para sua formatação em sua inteireza.

Acrescente-se que, nesse modelo, ao direito subjetivo de que é investido o sujeito ativo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação denomina-se crédito. Por sua vez, a este se contrapõe o dever de que está incumbido o sujeito passivo quanto ao implemento da prestação, alcunhado débito (CARVALHO, 2008).

Nesse contexto, não há que se falar, portanto, em existência de obrigação tributária se quaisquer destes elementos não estiverem devidamente configurados.

Tendo em vista que o tributo seja instituto nuclear do Direito Tributário, e que seu conceito, perscrutado a partir da observação e análise das normas jurídicas

constitucionais (ATALIBA, 2009), traz como uma de suas características o fato deste não constituir sanção de ato ilícito, conclui-se que, não obstante tenha caráter pecuniário, o pagamento de penalidades pecuniárias não se inclui no bojo ora delineado para as obrigações tributárias.

A despeito da semelhança verificada na estrutura das relações jurídicas que envolvem o pagamento de tributo e o pagamento de penalidade pecuniária, pode-se asseverar que estas se diferenciam em virtude da licitude ou ilicitude dos fatos que as originam.

Enquanto o tributo decorre unicamente de fato lícito, por força de conceito constitucionalmente firmado, o descumprimento de prescrição jurídica caracteriza ilícito, que dá origem a sanções dentre as quais se verificam as penalidades pecuniárias, tendo, por exemplo, as multas.

Assim sendo, as obrigações tributárias abarcam tão somente aquelas relações jurídicas decorrentes de fatos lícitos, que impliquem pagamento de tributo, não se cogitando a ideia de que o pagamento de penalidades pecuniárias seja abarcado por esse conceito. Nesse sentido é o pensamento de Carvalho (2007, p. 325), ao dispor que “a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter (não constituir sanção de ato ilícito) e desnaturando a instituição do tributo”.

2.2 A Obrigação Tributária no Código Tributário Nacional

A Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional – CTN, traz em seu Título II dispositivos que versam acerca da Obrigação Tributária e de seus elementos componentes.

O art. 113, único do capítulo das disposições gerais, apresenta a ideia de obrigação tributária que permeará toda a construção dos demais dispositivos e norteará sua interpretação, não estando imune, no entanto, a críticas quanto a sua construção teórica, que é o que se pretende apresentar tomando por referência os conceitos até aqui erigidos.

Assim dispõe o referido art. 113, em sua transcrição do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Verifica-se no texto da lei a existência de dois tipos de relações jurídico-tributárias a serem avaliadas: as de conteúdo econômico e patrimonial, e as que figuram como deveres jurídicos.

No rol daquelas relações dotadas de substância econômica, nominadas de obrigação principal, pode-se perceber a existência de relações outras de naturezas jurídicas diversas entre si, tendo em vista que seu objeto pode ser o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

Nas palavras de Santi (1996, p.118-119),

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações jurídicas patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental.

Considerando que o cerne da obrigação tributária, conforme conceito até agora firmado, é a prestação devida a título de tributo, não haveria que se falar em obrigação tributária quando da incidência de penalidades pecuniárias uma vez que essas constituem sanção de ato ilícito. Tal conclusão pode ser inferida a partir da própria definição de tributo plasmada no art. 3º do CTN, que não considera tributo a prestação decorrente de sanção por prática de ato ilícito. Ora, se tributo não constitui, necessariamente, sanção de ato ilícito, na definição de obrigação tributária não cabe englobar penalidades pecuniárias decorrentes de sua prática.

A corroborar o entendimento exarado, Carvalho (2007, p. 325) diz que “a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo”. Afirma ainda referido autor, acerca da definição do CTN para obrigação principal, mais adiante (2007, p.326), que “é imperioso depurá-lo, suprimindo, por imposição do próprio sistema, as palavras *ou penalidade pecuniária*, salvaguardando, desse modo, a pureza e a integridade do conceito”.

No mesmo sentido posiciona-se Amaro (2008, p. 248) quando afirma que “é evidente que sanção administrativa, desde que fundada em lei, deve ser cumprida, mas não possui natureza de tributo”.

Na tentativa de justificar o fato de a obrigação tributária principal englobar valores referentes às penalidades pecuniárias, Machado (2004, p. 301) ilustra que tal construção “tem apenas a finalidade de ordem prática de viabilizar a reunião desse valor ao valor do tributo, para que o total seja objeto de um único procedimento de cobrança, vale dizer, da mesma execução fiscal”.

Não obstante traga benefícios de ordem operacional, é latente que resta dificultada por tal construção jurídica a compreensão das várias relações que compõem a obrigação tributária principal, cada qual com seus distintos regimes jurídicos.

Ainda analisando o conteúdo do § 1º, do art. 113, anteriormente transcrito, e buscando mais adiante o teor do art. 113, que, ao tratar do crédito tributário dispõe que este “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, fica denotado que, segundo a terminologia adotada pelo CTN, obrigação tributária e crédito tributário guardam significados distintos.

A obrigação tributária figuraria como um momento inicial da relação tributária, no qual sua respectiva prestação não estaria plenamente quantificada, nem o sujeito passivo formalmente identificado, não sendo, portanto, nessa situação, exigível. De outro lado, o crédito tributário, decorrente da obrigação principal, surge com o lançamento, conferindo exigibilidade à relação jurídico-tributária. Seriam, pois, dois momentos distintos da mesma relação jurídica, nos dizeres do CTN.

Esse é o entendimento de Machado (2006, p.297), apregoadado da seguinte forma:

Embora designem a mesma relação jurídica obrigacional, designam essa relação em situações diversas. Obrigação designa a relação obrigacional tributária desde seu nascimento, com o fato gerador respectivo, até quando se consuma o lançamento. Crédito tributário designa essa mesma relação obrigacional a partir do lançamento, quando à obrigação tributária são acrescidas a liquidez e a consequente exigibilidade.

Em crítica a tal construção do CTN, à luz da representação da obrigação anteriormente demonstrada, que contempla todos os seus elementos, Carvalho (2007), posiciona-se no sentido de serem estes institutos inseparáveis, uma vez que o crédito é elemento da obrigação tributária, constituindo direito do sujeito ativo de exigir a prestação, o qual se contrapõe ao débito, na sua constituição, não havendo

que se cogitar, por conseguinte, de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação.

Prosseguindo no estudo da obrigação tributária conforme disposições do CTN, percebe-se que o art. 113, § 2º, nomina como obrigações também aqueles deveres jurídicos destituídos de fundamento econômico.

Tais deveres jurídicos constituem prescrições de comportamentos no sentido de que determinam um fazer ou não fazer, ou, ainda, um tolerar, sendo tais condutas empreendidas no intento de possibilitar a arrecadação e fiscalização dos tributos.

Carvalho (2007) critica a terminologia utilizada pelo CTN, que nomina como obrigações acessórias tais deveres jurídicos, justamente por estes não serem passíveis de valoração pecuniária. Acrescenta à crítica, ainda, o fato de nem sempre serem acessórias tais obrigações, uma vez que pode haver dever de cumprimento de obrigação acessória sem que necessariamente tenha havido o surgimento de uma obrigação principal correspondente.

Assim, nos termos do aludido autor (2007, p. 323), tais deveres deveriam ser nominados deveres instrumentais ou formais.

Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não tem essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários.

Nesse ponto, faz-se relevante a exposição das ideias de Borges (1999) como contraponto às críticas ora ilustradas, o qual, as combatendo e apresentando oposição à tese da patrimonialidade das obrigações, entende que pelo fato de haver no ordenamento jurídico dispositivo que atribua a denominação de obrigação a dever não necessariamente avaliável em termos pecuniários, como ocorre com o § 2º do art. 113 do CTN, fica infirmada a tese de que todas as obrigações são patrimoniais, já que o objetivo da ciência do Direito é tão somente descrever o ordenamento jurídico posto.

Citando o autor referenciado (1999, p. 81),

Em face do direito positivo brasileiro, não há como extrair a conclusão pela patrimonialidade genérica da obrigação tributária, precisamente porque ele distingue – inauguralmente no CTN – entre obrigação tributária principal, suscetível de avaliação econômica (art. 113, § 1º), e obrigação tributária acessória, insuscetível de avaliação econômica (art. art. 113, § 2º).

Sem embargos desse entendimento, alcançado pela adoção metodológica de método indutivo de investigação, Borges (1999) adverte que a construção de críticas às incorreções técnicas das normas jurídicas não fica prejudicada, ressaltando, no entanto, que estas continuam válidas no ordenamento, existindo mesmo que defeituosamente, e produzindo os respectivos efeitos. Reafirma, portanto, a supremacia do direito positivo em face das construções teóricas, mesmo as mais refinadamente elaboradas.

Asseverando a posição adotada ao longo deste estudo, buscam-se as palavras de Norberto Bobbio, referenciadas por Carvalho (2007, p. 275), que afirma que “o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência”. Argumenta o aludido autor (2007, p.275),

Acaso aceitemos, de maneira passiva e acrítica, os erros que os textos de lei cursivamente exprimem, de nada servirá a investigação do sistema positivo, bem como o trabalho descritivo que o explicita. Nessa linha de raciocínio, jamais apreenderemos aquilo que subjaz à letra despreziosa com que o legislador normatiza a conduta humana, prescrevendo direito subjetivos e deveres correlatos. Permaneceremos na superfície, desconhecendo a verdadeira e substancial organicidade que se esconde nas profundezas do direito vigente. E com essa lamentável predisposição, acabamos por destruir uma das mais sérias pretensões do cientista, qual seja a de contribuir, efetiva e decididamente, para o aperfeiçoamento das instituições jurídicas, enriquecidas, de maneira constante, pela vigilância crítica daqueles que se dedicam ao estudo sério desse objeto do mundo cultural que é o Direito.

Por sua vez, da análise do § 3º do art. 113 do CTN observa-se mais uma impropriedade no manejo dos institutos das obrigações ao afirmar que, caso seja descumprida, “a obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”.

O evento decorrente da inobservância de norma que prescreva o cumprimento de determinado dever de fazer ou não fazer é a incidência de norma sancionadora, que imputará a devida penalidade pecuniária, e não a apregoada conversão de obrigação acessória em obrigação principal.

A conclusão a ser tomada do dispositivo é, portanto, que surgirá vínculo sancionatório expresso em forma de penalidade pecuniária, acaso não seja observado o dever formal estipulado (CARVALHO, 2007).

Na expressão de Machado (1997, p.88) “o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o

fisco o direito de constituir um crédito contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária”.

2.3 Princípios Constitucionais Tributários e a conformação da Obrigação Tributária

A Constituição Federal, ao delinear o Sistema Tributário Nacional no Capítulo I do Título IV de seu texto, fixa uma série de valores a serem observados pelos entes dotados de competência tributária quando de seu exercício, na criação de tributos.

Tais valores, dispostos de forma expressa ou implícita no texto constitucional, constituem a base do ordenamento jurídico por direcionarem a construção das demais normas infraconstitucionais, as quais devem ser obrigatoriamente neles pautados sob pena de serem consideradas inválidas. São, portanto, denominados Princípios por constituírem o fundamento em que se pauta o sistema jurídico, a resguardar os valores julgados relevantes.

De outro lado, além de alicerçar o ordenamento, os Princípios como referenciam a interpretação do conjunto de normas do sistema jurídico visando ao resguardo das garantias inerentes ao Estado de Direito.

Ressaltando a relevância dos Princípios, Carrazza (2004, p.41) afirma acerca destes que “exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral”.

Voltando especificamente aos Princípios que norteiam o desenho do Sistema Tributário Nacional, percebe-se do erigido nas Limitações ao Poder de Tributar constantes da Carta Magna a existência de verdadeiras diretrizes particularmente apontadas a esse ramo do Direito.

Ao listá-los, Carvalho (2007) identifica os seguintes Princípios específicos ao sistema tributário: Legalidade Tributária, Anterioridade, Anterioridade Nonagesimal, Irretroatividade da lei tributária, Tipologia Tributária, Proibição de tributo com efeito de confisco, Capacidade Contributiva, Vinculabilidade da tributação, Uniformidade Geográfica, Não-discriminação tributária em razão da procedência ou destino dos bens, Territorialidade da tributação, Indelegabilidade da competência tributária e Não-cumulatividade.

Pode-se observar que, no que pertine ao estudo dos princípios, a listas dos diversos autores gravitam em torno destes ora apresentados, podendo variar, de um para outro, na terminologia utilizada ou na identificação de um ou outro princípio, mas que não diferem significativamente entre si.

Tal qual já afirmado, os Princípios Tributários embasam o Sistema Tributário, que constitui objeto de estudo do Direito Tributário, cujo elemento fundamental é o tributo. Assim, todos os princípios ora enumerados, de uma forma ou de outra contribuem para a definição da obrigação tributária, em toda sua latitude. Não obstante, alguns destes influem de forma mais direta na conformação da relação jurídica tributária por estipularem verdadeiros limites objetivos (CARVALHO, 2007), destinados ao cumprimento de determinados fins concretamente vislumbráveis e que visam à salvaguarda dos valores que trazem em si embutidos.

Diretamente vinculado à definição da obrigação tributária está o princípio da Legalidade Tributária. Extrapolando o princípio da legalidade genericamente expresso no art. 5º, II, da Constituição Federal, sua expressão no âmbito do Direito Tributário dá-se de forma explícita em seu art. 150, I, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que se exija ou se aumente tributo sem lei que o estabeleça. Outra manifestação específica deste princípio na limitação da tributação pode ser verificada no § 6º do mesmo art. 150, que determina que a concessão de qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão, também somente se dará por meio de lei específica.

Assim, visando à proteção do direito à liberdade e do direito de propriedade dos indivíduos, o princípio da legalidade tributária determina que só à lei é dado determinar tributos (CARRAZZA, 2004), fazendo com que a obrigação tributária seja sempre decorrente de lei e, conseqüentemente, com que a vontade desta suplante a vontade das partes envolvidas na relação jurídico-tributária.

Porquanto a obrigação tributária derive de lei e, mormente, por ser totalmente irrelevante a vontade dos que estão a ela vinculados para que se dê seu nascimento, é que esta é tida como obrigação *ex lege*.

Não obstante o fato de a obrigação tributária decorrer de relação jurídica cuja fonte é a lei, conclusão decorrente desta premissa é que na própria lei instituidora de tributos, de forma geral e abstrata, deverão estar previstos todos os fatores determinantes ao cumprimento da obrigação, o que caracteriza o princípio da estrita legalidade ou tipicidade.

Nas palavras de Amaro (2008, p. 112) “é mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias”. Não é suficiente, por conseguinte, a mera autorização de lei para cobrança de tributo.

Assim, todos os elementos componentes da obrigação tributária deverão ser estabelecidos em lei, da qual constarão, além dos fatos que a originam, as prescrições necessárias à quantificação de sua prestação, que definirão o montante do correspondente crédito e débito, a despeito das exceções constitucionalmente previstas quanto à definição de alíquotas.

Tomando as palavras de Carrazza acerca da estrita legalidade (2004, p. 243), “o princípio em estudo possui um alcance mais preciso e rigoroso, porquanto determina que todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária sejam definidos, com grande precisão (tipicidade), na lei da pessoa jurídica competente”. Enfatize-se, pois, o entendimento de que a lei deverá estabelecer todos os dados necessários à conformação da obrigação tributária.

Outro princípio que guarda próxima relação com o surgimento da obrigação tributária é o da Anterioridade, que se desdobra no princípio da Anterioridade Nonagesimal, o qual se encontra expresso no art. 150, III, b, da Constituição, e veda que sejam cobrados tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Guardadas as exceções constitucionalmente estabelecidas, percebe-se que para o surgimento da obrigação tributária, é necessário que a lei que a institui, ou mesmo que a majora, haja sido publicada em exercício financeiro anterior ao da incidência. Na aplicação da anterioridade nonagesimal, extensão do princípio da anterioridade, além da exigência de que a lei instituidora ou majoradora de tributo somente incida sobre os fatos ocorridos no ano seguinte ao da sua publicação, acrescenta-se a impossibilidade de sua incidência nos noventa dias seguintes ao desta data. Assim, fica o nascimento da obrigação tributária condicionado também por fatores temporais, que devem ser observados para plena validade da relação obrigacional.

No cerne de tais princípios está a proteção do indivíduo contra surpresas, de forma a possibilitar que este tenha conhecimento antecipado das obrigações que lhe serão imputadas, que por envolver prestações pecuniárias, envolvem e afetam diretamente o seu patrimônio (CARRAZZA, 2004).

Expondo de que forma o princípio da anterioridade protege o contribuinte contra a ação Estatal de tributação, Carrazza (2004, p. 185) expressa o que segue:

Graças ao princípio da anterioridade, os destinatários imediatos da lei criadora ou majoradora de tributos (Fisco e Contribuinte), conhecendo-a, podem preparar-se para bem cumpri-la. Noutra giro, este princípio permite que o virtual contribuinte (a pessoa genericamente indicada na lei) possa, em alguns casos, livrar-se da tributação, evitando o comportamento que o tornará sujeito passivo da obrigação tributária correspondente. Hoje é bem aceita a ideia de que as pessoas (físicas ou jurídicas, públicas ou privadas) tem a faculdade de se valer da elisão fiscal, meio lícito de evitar (ou diminuir) a carga tributária.

Também no sentido da intertemporalidade afeta ao Direito, o Princípio da Irretroatividade das leis tributárias, ditado no art. 150, III,a, do Texto Maior, impede sejam cobrados tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Fica assim estipulado que não surgirão obrigações tributárias decorrentes de fatos passados, os quais ficam protegidos face à máxima do ato jurídico perfeito.

Ainda a definir objetivamente desígnios a serem obedecidos, o princípio da uniformidade geografia (CF, art. 151, I) determina que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo território nacional. Nesse mesmo intento, o princípio da não-discriminação tributária (CF, art. 152) impede que as pessoas tributantes graduem seus tributos levando em consideração a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem.

Em maior ou menor escala, apreende-se que invidavelmente os princípios são relevantes à conformação da obrigação tributária na medida em que estabelecem os contornos para que esta surja em consonância com os valores protegidos pela Constituição. Alguns operam de forma mais direta, como se pode observar, na definição dos elementos componentes da relação jurídico tributária. Outros, não menos importantes, tracejam o ambiente do qual estas eclodem e produzem seus respectivos efeitos.

2.4 Nascimento da Obrigação Tributária

A fenomenologia de nascimento da obrigação tributária, considerando o princípio da legalidade que norteia as relações jurídico-tributárias, funda-se da ideia de subsunção de um fato a uma norma jurídica, conceito esse basilar e afeto a todo o Direito. Tem-se assim o estabelecimento, pela lei, de um mandamento a ser

cumprido quando do acontecimento de fato por ela hipoteticamente descrito e, ao verificar-se a ocorrência concreta de tal evento, caso ele espelhe exatamente aquela hipótese, exsurge daí a necessidade de implemento do mandamento.

O Código Tributário Nacional nomina em seu art. 114 “fato gerador” a situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária principal.

Tal expressão vem sofrendo duras críticas da doutrina, sendo uma das vertentes no sentido de que o gerador da relação tributária não é o fato e sim a lei, posto que essa incide sobre o fato, originando obrigações. De outro lado, as diversas realidades delineadas pelo CTN e designadas por essa expressão geram dubiedade de significados, uma vez que ora a expressão indica previsão legal abstrata do fato, ora denota o acontecimento concreto, que corresponda àquela descrição hipotética.

Vislumbrando a existência de duas realidades distintas, e que, portanto, exigem designação terminológica unívoca e objetiva, Ataliba (2009) nomina a previsão legal de um fato, ou seja, sua descrição hipotética, como “hipótese de incidência”. Por sua vez, ao fato concretamente ocorrido, chama “fato imponible”. Nesse mesmo sentido, Carvalho (2007) utiliza-se das expressões “hipótese tributária” e “fato jurídico tributário” para representar a descrição normativa de um fato e sua projeção factual, respectivamente.

Relevante se faz a apresentação dessa discussão relacionada à terminologia aplicável à previsão abstrata e à ocorrência concreta do fato jurídico tributário pois a partir daí pode-se vislumbrar a existência de dois momentos distintos necessários e suficientes ao surgimento da obrigação tributária.

Primeiro, para que haja tributação, deve existir previsão legal, abstrata e geral, que atribua a determinado fato a qualidade de fazer nascer a obrigação tributária. Assim, tal “hipótese tributária” qualifica juridicamente certos fatos, tornando-os passíveis de tributação.

Verificada a ocorrência, em concreto, do fato previsto na hipótese tributária, irradiam-se os efeitos estipulados no mandamento legal, tornando identificáveis todos os elementos da respectiva obrigação tributária que daí emerge.

Ataliba (2009, p. 31) fala em “consumação do fato imponible” quando da ocorrência do fato a que a lei atribui virtude jurídica de fazer surgir obrigação

tributária. Referido autor ensina que a partir deste momento “o Estado tem o direito de exigir e o contribuinte tem o dever de entregar o dinheiro, objeto da obrigação”.

Assim, “uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de obrigação de pagar tributo”. (ATALIBA, 2009, p. 31)

No mesmo sentido escreve Amaro (2008, p. 255), ao expressar que “a obrigação tributária nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação”.

Em face do exposto, na fenomenologia da incidência tributária há, portanto, subsunção de um fato a uma hipótese legal, que faz emergir como principal consequência vínculo obrigacional de natureza tributária.

Acerca da subsunção do fato jurídico tributário à hipótese tributária, Carvalho (2007, p.278) dispõe que o fato deve guardar absoluta identidade com o desenho normativo e, citando Alfredo Augusto Becker, afirma que a partir daí instala-se o “laço abstrato” que une sujeito ativo e sujeito passivo em torno da prestação a ser cumprida. Nas palavras do próprio autor (2007, p.279) “esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção”, ou seja, deverão ser identificáveis no fato ocorrido em concreto todos os elementos caracterizadores da obrigação previstos na hipótese tributária, sendo esta ideia que assinala a tipicidade no âmbito do Direito Tributário.

Não obstante o exposto, Carvalho (2008) acrescenta a esse traçado teórico, em consonância com a Teoria da Linguagem e Comunicação na qual pauta seus trabalhos, o entendimento de que a incidência e conseqüentemente o surgimento da obrigação tributária não se dão automaticamente com a ocorrência do fato previsto na hipótese tributária. Segundo tal autor, para o nascimento da obrigação tributária é necessária a produção de norma individual e concreta onde o fato jurídico tributário figure como antecedente da norma, por parte do particular ou da Administração, em linguagem competente, para que se façam juridicamente relatados os eventos hipoteticamente juridicizados pelo legislador.

A fim de visualizar o “alicerce comunicativo sobre o qual será produzida a norma tributária individual e concreta” (CARVALHO, 2008, p. 49), é trazida como exemplo a seguinte construção:

Ao realizar a venda de produtos industrializados, o contribuinte de emitir nota fiscal, em que figuram as informações imprescindíveis à identificação do evento. Além disso, cabe-lhe escriturar esses elementos no livro próprio, oferecer declarações e preencher documentos relativos ao acontecimento a que deu ensejo.

Esta é, portanto, a linguagem apta a fazer surgir a obrigação tributária, uma vez que narra o evento ocorrido no mundo social na forma particular prescrita pelo Direito, sem o que mostrar-se-ia impróprio falar em juridicidade do fato.

Consolidando a fenomenologia da incidência à vista da estrutura conceitual apregoada, Carvalho (2008, p. 49-50) assim a desenha:

Ocorrendo o evento e traduzido a em linguagem competente (em direito admitida), dá-se a subsunção do fato à norma, isto é, a constituição do fato jurídico. Por meio do vínculo deontico entre antecedente e consequente, no exato momento do ingresso do fato tributário no universo do direito, nasce a relação jurídica, como efeito – automático e infalível – daquele. Esta, como fato relacional também constituído em linguagem, é a única fórmula com a virtude de suscitar direitos e deveres correlatos ente o Estado e o contribuinte, bem como a indissociável obrigação tributária deles subjacente.

Questão outra é a consciência dos sujeitos que são partes da relação quanto à sua existência, ou mesmo se estes exigirão ou cumprirão seus respectivos direitos e deveres. Na lição de Carvalho (2007) tais motes dizem respeito à Sociologia do Direito e mesmo à Política do Direito Tributário, em nada impactando a fenomenologia da incidência e, conseqüentemente, a conformação da obrigação tributária.

3. EMPREGO DA NORMA CONTÁBIL NA DEFINIÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito de Norma Tributária e Norma Contábil

Sem a pretensão de adentrar nos profundos estudos relacionados ao conceito de norma e suas nuances sociológicas, jurídicas e mesmo filosóficas, tendo em vista o escopo deste trabalho, partir-se-á da premissa amplamente aceita de que as normas, sejam elas de quaisquer naturezas, visam ao estabelecimento de um padrão de comportamento a ser observado, ou seja, de conduta a ser seguida para o pleno convívio em sociedade, podendo ser de ordem religiosa, moral, técnica, jurídica, dentre tantas outras possibilidades.

Tomando nosso objeto de estudo, o qual seja o direito positivado, tem-se que a norma jurídica pode ser entendida, de forma genérica, como conduta prescrita, proibida ou permitida, constante do ordenamento jurídico, com vistas à regulação do comportamento humano objetivando o alcance de determinado fim.

Ataliba (2009, p. 25), ao discorrer acerca da norma jurídica, reconhece nesta a qualidade de “servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades”. Assim, pode-se vislumbrar que as normas jurídicas alcançam os destinatários nela prescritos, vinculando seu comportamento, sob pena de sanções no caso de sua inobservância.

De outro lado, Carvalho (2007), sob a perspectiva do estudo da linguagem, adverte que, sendo a norma jurídica o resultado das significações atribuídas pelo leitor ao texto da lei, poderá ocorrer que nem sempre coincida com os enunciados veiculados no suporte físico.

Nesse mesmo sentido dispõe Meira (2002), acrescentando ao conceito de norma jurídica a ideia de comando completo, segundo a qual a norma contém em si o comando a ser cumprido em todos os seus aspectos, sendo possível identificar em sua completude o fato jurídico bem como a relação jurídica dele decorrente. Tal comando completo poderá resultar da combinação de várias regras, dispostas inclusive em textos legais esparsos, o que torna clara a distinção entre os conceitos de regra jurídica e norma jurídica.

Segundo tal diferenciação, “a regra jurídica consiste nas significações dos textos legais ainda não combinadas na forma lógica de norma” (MEIRA, 2002, p. 36). Em suma, a partir da combinação de regras jurídicas correlatas emerge um comando completo, apto a fazer surgir os efeitos jurídicos pertinentes.

Fundamentado o entendimento de que a norma jurídica consolida um comando que vinculará o comportamento humano através de um mandamento (ATALIBA, 2009), passar-se-á à análise do conteúdo das normas tributárias e das normas contábeis.

Com base no contexto construído, pode-se inferir que as normas tributárias tem por conteúdo comandos relacionados à tributação.

À primeira vista, pensa-se imediatamente no comando de “entregar ao Estado certa soma de dinheiro” (ATALIBA, 2009, p. 21), segundo critérios previamente estabelecidos.

No entanto, margeando as normas que estabelecem o surgimento da obrigação tributária propriamente dita, verifica-se a existência de outras normas que estipulam a conformação de distintas relações jurídicas pertinentes à tributação, tais como as que estabelecem o fazer ou não-fazer típico dos deveres instrumentais, na terminologia usada por Carvalho (2007, p. 323).

Em virtude da distinção de seus comandos, Carvalho (2007, p. 259-260) propõe classificação das normas tributárias em “normas tributárias em sentido estrito” e “normas tributárias em sentido amplo”. No rol das normas tributárias em sentido estrito estão aquelas que definem a incidência fiscal, ou seja, que dão azo ao surgimento da obrigação tributária. Já como normas tributárias em sentido amplo podem ser enquadradas todas as outras que não versem estritamente acerca da incidência tributária.

Enquadra-se perfeitamente na ideia de norma tributária em sentido estrito o conceito proposto por Ataliba (2009, p. 52), e por ele nominado direito tributário material, segundo o qual é norma tributária “a que trata do tributo, na sua configuração dinâmica, e rege o relacionamento que o instituto enseja estabelecer entre os sujeitos da obrigação tributária”.

Seguindo no objetivo deste trabalho, que visa ao exame da obrigação tributária, sempre que houver referência à expressão norma tributária, essa deverá ser tomada em seu sentido estrito, como marco fundamental do fenômeno da tributação.

Como qualquer outra norma, a norma tributária delinea uma hipótese que, tendo sua ocorrência verificada, faz incidir um mandamento que determina o estabelecimento de uma relação jurídica, qual seja o surgimento da obrigação tributária.

Para que expresse um comando completo e possa propagar os efeitos jurídicos que lhe incumbem, a norma tributária deverá trazer em seu bojo todos os elementos identificadores que permitam o estrito enquadramento do fato socialmente verificado na hipótese estabelecida, bem como deve definir os critérios para a mensuração da prestação pecuniária e identificação dos sujeitos que serão partes da obrigação tributária dela decorrente.

Como ferramenta de estudo das normas de incidência tributária, Carvalho (2007) propõe um modelo de estrutura lógica que as retrate de forma genérica, o qual congregue em si todos os critérios necessários ao estabelecimento da conduta a ser seguida. Tal modelo ganha relevância ao se considerar que, na maioria das vezes, as normas tributárias não são veiculadas pela lei de forma lógica e organizada, podendo até mesmo ter seus elementos conformadores introduzidos por vários enunciados legais.

Destarte, segundo tal modelo, amplamente acatado pelos estudiosos do Direito Tributário, as normas de incidência tributária são compostas por uma hipótese e por uma consequência, sendo naquela descrito o comportamento de uma pessoa (critério material), o qual é linguisticamente representado por um verbo e seu complemento, estando o mesmo delimitado por critérios referentes ao instante em que ocorre o fato descrito (critério temporal) e ao local onde se dá a concretização do evento (critério espacial). Por sua vez, na consequência, que prescreve a relação jurídica decorrente do acontecimento do evento descrito na hipótese, é necessária a identificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária (critério pessoal), bem como do montante exato que compõe a prestação e que é definido pela base de cálculo e pela alíquota (critério quantitativo).

Antes de adentrar no conceito de norma contábil, julga-se relevante expor o conceito de Contabilidade, a fim de constituir arcabouço teórico necessário ao entendimento do conteúdo de sua juridicização.

A Deliberação 539/08 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM assim a define:

A Contabilidade, como ciência e como prática, é o conjunto de princípios que orientam o registro e avaliação das informações de natureza econômica e financeira de uma entidade, ou seja, ela permite registrar, de forma sistemática, os valores relacionados a uma certa realidade econômica ou financeira. As demonstrações contábeis são parte integrante das informações financeiras divulgadas por uma entidade, e o conjunto completo das demonstrações contábeis inclui o balanço patrimonial, a demonstração de resultado e outras demonstrações contábeis aplicáveis, além de notas explicativas. Todos esses documentos tem por objetivo dar informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na situação da entidade, de forma a permitir a seus usuários a tomada de decisões.

Enfatizando seu aspecto prático, Gelbcke, Ludícibus e Martins (2007, p. 29) afirmam, “a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Em outra definição, Ippolito (2005, p. 47) vê na contabilidade “instrumento apto a demonstrar, por meio de linguagem própria, o patrimônio da entidade contabilizada; demonstração esta em prol das necessidades do usuário, que, por sua vez, a utilizará ulteriormente para atingir seus específicos propósitos”.

Do exposto, percebe-se que a Contabilidade constitui a linguagem dos negócios, comunicando os eventos econômico-financeiros que impactam o patrimônio de uma entidade, ou seja, evidenciando a vida empresarial, constituindo-se assim a linguagem contábil na conjunção dos princípios e conceitos ínsitos da ciência e da técnica contábil.

Não obstante goze de plena autonomia científica (LOPES DE SÁ, 1987), por possuir objeto próprio, qual seja o patrimônio das entidades, é possível perceber as inter-relações que se estabelecem entre a Contabilidade e outras ciências, cada qual com seu objeto de estudo, no entanto. No que pertine ao Direito, tais ciências se tangenciam na medida em que uma, a Contabilidade, é forma de expressão do patrimônio, constituído por direitos e obrigações, e a outra, o Direito, “trata da própria existência ou inexistência dos direitos e das obrigações em geral” (OLIVEIRA, 2008, p. 1012).

Outro aspecto a ser observado, e que aproxima Contabilidade e Direito, diz respeito ao fenômeno de regulação da contabilidade, onde são estabelecidos padrões a serem observados no processo de elaboração e divulgação das informações contábeis. Conforme apontam Ludícibus *et al* (2008, p. 4), a partir da

interação entre diversos agentes, “esses formulam leis, decretos, regulamentos, padrões e recomendações direcionados às entidades, estabelecendo políticas contábeis a serem adotadas pelos entes regulados”, visando, sobretudo, à segurança e à objetividade da informação gerada.

Tal processo de regulação, quando prestigiado pelo sistema jurídico por meio da positivação dos padrões contábeis faz com que estes passem a constituir objeto de estudo do Direito, podendo-se assim falar em normas contábeis (BIFANO, 2008).

Nos dizeres de Ferragut (2008, p. 287), “na medida em que regras contábeis são incorporadas na legislação (...) há fundamento legal que obriga as sociedades a agirem de determinada maneira”. Destarte, há prescrições quanto aos comportamentos a serem observados pelas entidades, que poderão ser obrigatórios, facultativos ou proibitivos.

Diante da vastidão de dispositivos legais e fundados em lei que versam acerca de padrões contábeis e que regulam a técnica contábil, constituindo, portanto, normas contábeis, Bifano (2008, p. 46) chega a propor como designação para esse conjunto de normas a expressão “Direito Contábil”.

Nessa mesma direção entende Martinez (2002, p.7), que denomina Direito Contábil Positivo “o conjunto de normas jurídicas que tem como objeto a contabilidade, atribuindo a ela eficácia no mundo jurídico”.

O fato, portanto, de haver um objeto comum nos instrumentos prescritivos que compõem o Direito Contábil, qual seja a normatização da técnica contábil, permite a distinção desse ramo didaticamente autônomo do Direito, que tem por substância a juridicização da linguagem contábil, podendo ser entendido como doutrina jurídico-contábil (MARTINEZ, 2002).

Dentre os dispositivos legais dos quais são emanadas normas contábeis, a Lei nº 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, em seu Capítulo XV estabelece o regime jurídico a que se submetem as Demonstrações Financeiras das companhias, listando aquelas que deverão ser elaboradas e os respectivos critérios para sua formatação.

Também a Lei nº 10.406/02, o Código Civil, traz normas contábeis uma vez que do art. 1.179 ao 1.195 dispõe acerca da escrituração dos empresários e das sociedades empresárias em geral. Ainda na lei ora aludida, tamanha é a importância

atribuída à contabilidade que em seu art. 226 é arrogada a esta a qualidade de prova em favor das pessoas a que pertencem.

Na Lei nº 4.131/62, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior, em seus arts. 21 e 22 há normas que disciplinam como deverão estar demonstrados, de forma discriminada, as parcelas de capital, créditos, lucros, dividendos, juros e outros quaisquer proventos pertencentes e atribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior.

Há, ainda, o Decreto-Lei nº 486/69 e o Decreto 64.567/69, que o regulamenta, que dispõem acerca de aspectos gerais da escrituração mercantil.

A Lei nº 4.595/64, que, dentre outras disposições, cria o Conselho Monetário Nacional – CMN, atribui a este em seu art. 31 competência para estabelecer “regras contábeis” a serem observadas pelas instituições financeiras quando da elaboração de suas demonstrações financeiras. Portanto, os vários atos do CMN que versam sobre normas contábeis constituem arcabouço infra legal a ser observado, posto que derivados de competência estabelecida por lei.

Da mesma forma, a Lei nº 6.385/76, tratando do mercado de valores mobiliários e instituindo a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, confere a esta, em seu art. 22, § 1º, II e IV, autoridade para expedir normas sobre demonstrações financeiras e padrões de contabilidade aplicáveis às companhias abertas, aplicando-se tais normas também às instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central, naquilo que não forem conflitantes com as normas expedidas pelo CMN, conforme previsão do § 2º do dispositivo mencionado.

Existem, ainda, normas contábeis estabelecidas em leis e regulamentos que disciplinam setores específicos, que pelas particularidades de suas atividades, exigem normatização própria, tais como o de seguros, previdência privada, energia elétrica, entre outros.

Ademais, no que tange à normatização contábil, a Lei nº 11.638/07, por meio do seu art. 5º, acrescentou dispositivo à Lei 6.385/76 anteriormente citada, o qual prevê a existência de entidade cujo objetivo seja o estudo e a divulgação de normas contábeis, assim dispondo:

Art. 10-A: A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício

de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Nesse sentido, foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil, por meio da Resolução CFC nº 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, formado pelo próprio CFC e por outras entidades ou instituições vinculadas a contadores, analistas de investimentos ou de demonstrações contábeis relacionadas ao mercado financeiro e ao mercado de capitais, bem como institutos de pesquisa contábil com reconhecida atuação na área.

Tal Comitê já está funcionando, emitindo Pronunciamentos Técnicos que configuram normas contábeis, os quais passam por posterior processo de adoção, parcial ou total, pela CVM, pelo BACEN e pelos demais órgãos reguladores.

Aqui, no que tange à juridicidade desses pronunciamentos, busca-se suporte nas palavras de Martinez (2002, p. 54-55) que afirma que

Embora não sejam regras positivadas em instrumentos normativos clássicos, as normas contábeis emitidas pelos órgãos de classe e pelas entidades fiscalizadoras possuem inegável validade como fontes do Direito, na medida em que fixam regras de conduta para a contabilidade.

3.2 Relação entre institutos e conceitos de Direito Privado e Direito Tributário

No contexto da pesquisa ora realizada, considerando a temática estudada, à vista da influência das normas contábeis na conformação da obrigação tributária, faz-se relevante avaliar de que forma a doutrina e as próprias normas gerais de direito tributário abordam a utilização de construções típicas do direito privado na construção de normas tributárias.

A utilização, pelo Direito Tributário, dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado é marcada por aparentes conflitos, como se pode observar da construção doutrinária em torno desse tema, que apresenta posições diametralmente divergentes.

De um lado, há os que sustentam a plena autonomia do Direito Tributário para modificar os conceitos do Direito Privado; do outro, os que defendem a primazia do Direito Civil.

No primeiro caso apregoa-se que os institutos de Direito Privado ganham significação própria quando abarcadas pelo Direito Tributário, de forma totalmente

apartada de suas significações originais, sempre que este assim dispusesse. Nesse sentido, Torres (2005, p. 135), citando as idéias de Enno Becker, descreve que este “entendia que ao direito tributário deveria ser reservada a possibilidade de criar ou de alterar institutos, conceitos e formas de direito privado, porquanto raramente o direito tributário reportar-se-ia a estes tal como foram formulados no direito privado”.

Destarte, conforme esta linha de pensamento apresentada, somente quando do direito tributário não dispusesse de modo diverso imperariam os conceitos de direito privado.

Já segundo a corrente do primado do direito civil, não é atribuída liberdade ao legislador tributário para modificar conceitos de direito privado (TORRES, 2005).

Há que se enxergar tal dicotomia, no entanto, à vista do princípio da unicidade do Direito, onde os diversos ramos são vinculados entre si, não se verificando autonomia para nenhum deles. Assim sendo, não é o Direito Tributário autônomo em relação a nenhum dos demais ramos do Direito, que é uno.

No entanto, na juridicização dos fatos da vida, o mesmo evento fático pode ser tratado com objetivos distintos, sob óticas diversas. Citando as palavras de Torres (2005, p. 136) para exemplificar tal entendimento, “espécies contratuais de negócios jurídicos, emanados a partir do exercício de autonomia privada, vão, assim, sendo selecionados pelas hipóteses normativas de leis tributárias para justificar a formação de obrigações tributárias”.

Assim, é de se concluir que, dados os diferentes propósitos com que o direito tributário se utiliza dos conceitos construídos por qualquer outro ramo do direito correlato, a este se reconheça a aptidão de qualificá-los de forma autônoma, alterando suas feições originais, desde que expressamente mediante lei.

Em suma a tudo o que fora exposto, utilizando-se a norma tributária de conceitos típicos de direito privado, caso esta não disponha de modo diverso, prevalecem as características de tais institutos, conforme lecionado no direito privado, o que não obsta, contudo, que o legislador tributário os altere para o alcance dos fins a que pretende, observando, para isso, as devidas limitações constitucionais.

As palavras de Alfredo Augusto Becker, citadas por Torres (2005, p. 140), são derradeiramente esclarecedoras no que pertine a essa discussão

Uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado

setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.

Classificando os meios pelos quais o direito tributário se vale dos conceitos, institutos e formas de direito privado, percebe-se que essa relação se dá mediante transformação, incorporação ou recepção (TORRES, 2005).

Na transformação, o instituto de direito privado, tendo em vista disposição expressa da norma tributária, rege-se de forma diversa das qualificações originárias; já na incorporação, são mantidos os atributos originais do conceito, como disposto no direito privado; na recepção, enunciados válidos para todo o sistema jurídico, tais como contagem de prazos, conceito de personalidade, dentre outros, são tomados para aplicação pelo direito tributário.

O Código Tributário Nacional trata dessa matéria em seus art. 109 e 110, da seguinte forma:

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

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

Tais dispositivos, lidos e interpretados conjuntamente, consagram no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de o legislador tributário alterar conceitos, institutos e formas de direito privado na definição de seus efeitos tributários, limitando essa liberdade, no entanto, às balizas impostas pela Constituição Federal na definição das competências tributárias, visando à proteção do patrimônio e da liberdade dos contribuintes, em plena afirmação da supremacia constitucional. Como observa Carvalho (2007, p. 106) “o empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas”.

Deste modo, se a Constituição utilizou conceito, instituto ou forma de Direito Privado para estipular competências tributárias, estes não podem ser transformados pelo legislador ordinário tributário na instituição de tributos, devendo ser considerado o conteúdo plasmado no direito privado na sua conformação.

Tendo na legislação societária, que se enquadra no ramo do direito privado, relevante fonte de normas contábeis, pode-se analisar genericamente a forma como as normas tributárias valem-se dos conceitos nela estabelecidos para definir a matéria tributável.

Seguindo o exposto, no que tange à interação entre normas de direito privado e normas tributárias, tem-se que as normas tributárias se utilizam dos conceitos contábeis devidamente juridicizados, dentre outras, na lei societária, sem modificá-los e tão somente estabelecendo seus efeitos tributários, ou, de outra forma, criando novos conceitos ou modificando-os a partir daqueles constantes da norma contábil visando ao alcance das implicações tributárias que lhe aprouverem.

Como exemplificação do afirmado, quando na legislação do IRPJ se atribui a determinado componente do lucro contábil efeito tributário diverso para fins de apuração do lucro tributável, está-se a modificar os conceitos provenientes do direito privado. Em ilustração, isso ocorre quando uma despesa computada na determinação do lucro contábil é considerada indedutível no cômputo do lucro real.

Do contrário, quando os efeitos são os mesmos no campo contábil e no campo tributário, são mantidas as características originais dos institutos.

Pode-se ilustrar, ainda, situação em que a norma tributária vale-se da conjugação de institutos contábeis para atribuir-lhes, de forma conjunta, efeitos tributários decorrentes da criação de um novo conceito, como era o caso do antigo lucro inflacionário, definido a partir da correção monetária dos balanços e das receitas e despesas financeiras, ou mesmo do ganho de capital, determinado a partir de conceitos contábeis como o de depreciação e de custo de aquisição (SALLES, 2008, p. 533).

Ressalte-se que a utilização da linguagem contábil, com seus conceitos, institutos e formas, na definição de normas tributárias será abordada adiante.

3.3 Linguagem Contábil e Hipótese de Incidência e Base de Cálculo dos tributos

Na construção da norma tributária, a partir da interpretação das regras jurídicas e extração de suas significações, faz-se necessário prévio conhecimento dos conceitos e institutos que permeiam seus elementos. Não obstante, há que se buscar o conteúdo destes dentro do universo lingüístico a que pertencem (CARVALHO, 2007).

No caso da norma tributária, tratando de um evento que pela sua ocorrência ensejará determinada consequência, entende-se que tal evento, devidamente qualificado pelo Direito no processo de juridicização, passa a constituir fato jurídico.

Tal consideração ganha relevo ao se considerar que um mesmo evento pode ser insumo para constituição de fatos jurídicos, fatos contábeis, fatos econômicos, sendo que cada um deles substancialmente diferentes entre si, dadas as realidades específicas que cada qual representa.

Nesse sentido, conforme observa Carvalho (2007, p. 269) acerca da construção da norma jurídica, “o fato capaz de implicar o consequente normativo haverá de ser sempre fato jurídico”.

Ante a análise da influência da linguagem contábil no direito tributário, este intróito é cogente para bem delimitar o campo de estudo, que se restringe aos fatos devidamente juridicizados, a fim de que não se incorra naquilo que Becker, citado por Carvalho (2007, p.272), chamou de “mancebia irregular” do direito tributário com outras ciências, resultado de uma confusão metodológica no momento da definição do objeto de estudo, que se utiliza de princípios e conceitos jurídicos juntamente a princípios e conceitos pré-jurídicos, ocasionando o que referenciado autor chama de raciocínio pseudo-jurídico.

Em sua origem, a linguagem contábil insere-se no escopo da Ciência Contábil, descrevendo seus princípios e conceitos, os quais são aplicáveis aos registros das transações e mutações verificadas no patrimônio das entidades, que é o objeto de estudo desse ramo do conhecimento.

No entanto, para que a linguagem contábil tenha valor no mundo jurídico, é necessário que esteja juridicizada. Nesse processo de juridicização, a linguagem contábil se transfigura e, conforme assinala Martinez (2002), pode ganhar

significações iguais às apregoadas pela Ciência Contábil, mas que podem perfeitamente ser simplesmente semelhantes ou totalmente diferentes daquelas.

Assim, é importante compreender como se dá a absorção da linguagem contábil pelo Direito, a fim de se captar corretamente o conteúdo dos conceitos e técnicas juridicizados, dando a estes a devida significação no mundo jurídico, que, coincidentemente, mas não como regra, pode ser igual ao substrato pré-jurídico.

Conforme elucidado alhures, quando oportunamente tratou-se da ideia de norma contábil, pode-se verificar no sistema jurídico brasileiro uma forte juridicização da temática contábil, que se fundamenta, sobremaneira, no Direito Societário.

Sérgio de Iudícibus, citado por Ippolito (2005, p. 49), observa que “analisando a evolução contábil no Brasil, percebe-se que, desde o início, fica patente a interferência da legislação, que sempre acompanhou a Contabilidade nacional em seus meandros”.

Segundo Martinez (2002, p. 49), as razões históricas para esse fenômeno remetem basicamente à “preocupação em resguardar a segurança jurídica nas relações sociais, associada à busca de mecanismos de prova”.

Voltando especificamente à interação da linguagem contábil com o Direito Tributário, é inoidável o reconhecimento do papel que esta exerce na construção da norma jurídica tributária.

Nesse sentido, pronuncia-se Ferragut (2008, p. 287) ao afirmar que “são indiscutíveis os elementos de contato entre o direito e a contabilidade, quando se trata de tributação de apuração de resultados societários”.

Ainda sob o mesmo entendimento, Paulo de Barros Carvalho, citado por Martinez (2002, p. 4), dispõe que “o trato com o direito tributário requer a consideração direta da linguagem contábil-fiscal, com sua particularíssima simbologia, cuidadosamente juridicizada pela legislação específica”.

Desse modo, considerando a influência da linguagem contábil na formatação das normas tributárias, não pode o operador do direito abster-se de estudar e conhecer as nuances que a permeiam, sendo cabível a ressalva de que ao utilizar conceitos contábeis, o Direito Tributário o faz pautado nos ditames consignados em normas de direito privado, especialmente na legislação societária, moldando-os segundo seus desígnios a fim de alcançar os efeitos tributários almejados.

A despeito do destaque dado à utilização da linguagem contábil na fenomenologia de incidência tributária, onde esta figurará na construção da norma tributária em sentido estrito, seja na hipótese de incidência, seja na formulação da base de cálculo, cabe demonstrar que ela também é relevante, no âmbito do Direito Tributário, como meio de prova de eventos tributários e como fundamento para deveres instrumentais (MARTINEZ, 2002).

O quanto se pode observar da utilização dos conceitos contábeis juridicizados na construção das normas de incidência tributária é que, geralmente, estes figuram primordialmente no antecedente da norma, elucidando o aspecto material da norma geral e abstrata, ou, de outro lado, de modo mais recorrente, servindo de critério atributivo de valor econômico ao fato jurídico tributário, no cômputo da base de cálculo, que constitui um dos elementos do aspecto quantitativo da norma de incidência.

Importante destacar que, no manejo dos conceitos contábeis pelo legislador ordinário tributário, sem embargos do fato deste poder operá-los à luz dos intentos do direito tributário, deverão ser observados os limites impostos pela constituição na definição das competências tributárias de forma que tais conceitos estejam em consonância com as determinações constitucionais.

Adverte Martinez (2002, p. 93), acerca do emprego e do manejo da linguagem contábil na construção da regra-matriz de incidência de alguns tributos, que “o uso inadequado da linguagem contábil pelo legislador ordinário pode comprometer a validade da norma jurídica geral e abstrata”.

A fim de verificar concretamente tudo quanto fora aqui descrito, passar-se-á à análise da influência da linguagem contábil na fenomenologia de incidência do IRPJ e da CSLL, e da COFINS e do PIS, tributos dessa forma conjugados por apresentarem normas de incidência muito semelhantes entre si.

A escolha de tais tributos para análise deu-se em virtude da indiscutível influência da linguagem contábil na construção de suas normas de incidência, que repercute em questões polêmicas que envolvem a interpretação desses mesmos conceitos contábeis na conformação das obrigações tributárias delas decorrentes.

Apesar da opção por esses tributos em específico, há que se ressaltar que conceitos e institutos próprios da linguagem contábil podem ser identificados, também, nas normas instituidoras de outros tributos, sendo, portanto, as avaliações de caráter mais genérico aqui apresentadas a eles também aplicáveis.

3.3.1 IRPJ e CSLL

A relação das normas de incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL com a linguagem contábil dá-se mormente em seu aspecto quantitativo, mais especificamente na composição de sua base de cálculo.

Lembrando as palavras de Carvalho (2007) acerca das funções da base de cálculo, tem-se que esta, combinada à alíquota para determinação do valor exato da exação tributária, em uma perspectiva objetiva, serve também à mensuração da intensidade do fato jurídico tributário, o qual é dotado de conteúdo econômico, ensejando tributação. Além disso, ainda segundo citado autor, em uma dimensão comparativa, a base de cálculo confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

A influência da linguagem contábil nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL decorre do fato destas terem por ponto de partida para sua definição o resultado contábil das empresas, conforme abordado em seguida.

No caso do IRPJ, inicialmente há que se perquirir seu conteúdo material no CTN, que, dispondo de forma genérica sobre os fundamentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, aduz no art. 43 ao seu critério material como sendo, em suma, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

Mais adiante, no art. 44, é definida, também de forma geral, a base de cálculo do imposto, qual seja “o montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Na legislação ordinária pertinente à tributação das pessoas jurídicas pelo IRPJ, a possibilidade de utilização de bases de cálculo presumidas ou arbitradas está consagrada no art. 1º da Lei nº. 9430, de 27 de dezembro de 1996. Não obstante a existência de tais alternativas de conformação da base de cálculo deste tributo, tendo em vista o intuito do trabalho, a abordagem limitar-se-á à análise de sua definição segundo as normas de apuração do lucro real.

Nesse diapasão, o conceito de lucro real é assim estabelecido pelo Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no art. 6º: “Lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

O mesmo Decreto-Lei nº 1.598/77, mais adiante, no art. 7º, dispõe que “o lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais”.

A essas disposições citadas, a Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em seu art. 37, § 1º, acrescentou o seguinte mandamento: “A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais”.

A lei comercial a que tais dispositivos legais se referem é a Lei nº. 6.404/76, que consagra a legislação aplicável às sociedades por ações, inclusive no tocante à sua escrituração, entendimento este convalidado pelo art. 67, XI, do próprio Decreto-Lei 1.598/77, que esclarece “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. 6.404/76”.

Assim sendo, a disposição da legislação tributária que, no Decreto-Lei nº 1.598/77, em seu art. 6º, § 1º, diz ser o lucro líquido “a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial” deve ser interpretada à luz de todos os institutos contábeis juridicizados pela legislação societária.

À vista de todo o exposto, é de se concluir que os conceitos de lucro para fins contábeis e para fins tributários são diversos, sendo este último, nominado lucro real, apurado a partir do lucro líquido contábil, após serem sobre este processados os ajustes de adições, exclusões e compensações de prejuízos previstos na legislação tributária. O mesmo entendimento vale para o conceito de prejuízo, que para fins tributários, ocorre quando após os ajustes efetuados sobre o lucro líquido contábil, obtém-se um resultado fiscal negativo.

Promovendo cotejo entre o lucro real e o critério material do IR, relevante se faz citar conclusão de Queiroz (2004, p. 149) que afirma ser o lucro real “a única forma de apuração que tem o objetivo de caracterizar e quantificar, efetivamente, o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, pois ele é o efetivo resultado de lucro obtido pela pessoa jurídica”.

Ao longo de toda a legislação de regência do IRPJ relacionada à apuração do lucro real, outros institutos típicos do direito contábil, além do lucro líquido, são mencionados no escopo da norma tributária, tais como receita bruta, receita líquida, lucro bruto, custos dos bens ou serviços, lucro operacional, despesas operacionais,

receitas e prejuízos não operacionais, alguns deles em consonância com a significação contábil a eles atribuídas e outros em sentido diverso, com aplicação específica à finalidade de tributação.

Ponto bastante sensível na apuração do lucro real, no que tange à diferenciação entre tratamento contábil e fiscal, diz respeito às despesas operacionais. Considerável parcela do montante que diminui o lucro líquido contábil como dedução por compor o grupo de despesas operacionais, para que também o seja para fins de apuração do lucro real deve atender critérios específicos estabelecidos pela legislação tributária, que é pontual e extensa ao tratar dessa temática.

Ressaltando os mais usuais e relevantes, são estabelecidos critérios para dedutibilidade, na apuração do lucro real, da depreciação, amortização e exaustão de bens do ativo imobilizado, da constituição de provisões, das perdas no recebimento de créditos, enfim, das mais variadas despesas, que passam pelas despesas com aluguéis, *royalties* e assistência técnica, científica ou administrativa, até despesas com propaganda e com remuneração de dirigentes, entre diversas outras minuciosamente dispostas na legislação tributária.

A inobservância de tais critérios no cômputo das despesas operacionais faz com que referidos encargos sejam considerados indedutíveis na apuração do lucro real, gerando lançamentos de ajuste por adição ao lucro líquido contábil.

Eis, pois, escorreito exemplo de manipulação, pelo direito tributário, de conceitos contábeis, o qual, modificando-os, visa ao alcance de seu fim. Conforme ressalta Salles (2008, p. 525) acerca dos ajustes procedidos no lucro líquido contábil para efeitos tributários

O caput do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 demonstra (...) a existência de uma premissa interpretativa, a qual, embora óbvia, merece ser mencionada: existem situações em que há tratamento tributário e societário/contábil distintos para os mesmos fenômenos do mundo dos fatos e existem situações em que não há distinção.

Importante registrar que para fins de controle dos lançamentos de ajustes pertinentes à mensuração do lucro real, a legislação tributária, ainda no Decreto-Lei nº 1.958/77, art. 8º, instituiu a obrigatoriedade de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, que se presta também ao registro de valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e não constem da escrituração comercial.

As considerações ora dispostas aplicam-se, de forma geral, também à CSLL, instituída pela Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e que estabelece como base de cálculo para tal contribuição, em seu art. 2º, “o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda”.

Na apuração da base de cálculo da CSLL também são efetuados ajustes no resultado do exercício que corresponde ao lucro líquido, nos moldes do que ocorre com a apuração do lucro real, para o IRPJ, por força da legislação de regência. Em geral ocorre que, sendo promulgada legislação afeta ao IRPJ, já no bojo desses diplomas legais é veiculado mandamento que faz aplicar as mesmas disposições à base de cálculo da CSLL.

Como exemplo, cite-se o conteúdo do art. 13, da Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que ao listar as deduções vedadas à base de cálculo dos aludidos tributos, assim é introduzido: “para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social (...)”.

Destarte, mostra-se inequívoco o apoio buscado pela legislação tributária em estruturas próprias da contabilidade, como o é o lucro líquido, para promoção da tributação das empresas pelo IRPJ e pela CSLL.

3.3.2 PIS e COFINS

Os regimes jurídicos aplicáveis à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a para a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS encontram-se exarados nas Leis nº. 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03, sendo que a primeira regula o regime cumulativo para ambas as contribuições, e as duas últimas dispõem acerca do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, respectivamente.

Sem o intento de adentrar nas especificidades dos regimes de tributação aplicáveis a estas contribuições, necessário faz-se analisar o seu aspecto material, posto que já na sua definição se dá o relacionamento com institutos e conceitos do direito privado.

Nos aludidos diplomas legais, “obter faturamento” é a substância da hipótese tributária das contribuições para o PIS e para a COFINS. Ocorre que, para fins tributários, o conceito de faturamento, típico do direito privado e que reflete a receita da venda de mercadorias ou prestação de serviços, tem seu conteúdo

alterado, sendo equiparado ao conceito de receita bruta, que, nos termos das leis, compreende a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica independente de sua denominação ou classificação contábil.

Acerca de tal tratamento dos conceitos pela legislação, cite-se o entendimento de Sehn (2005, p. 122):

O dispositivo em questão encerra grave equívoco de técnica legislativa. Confunde os conceitos de “faturamento” e “receita-bruta”, disciplinando-os como se tivessem conteúdos jurídicos idênticos, quando, na verdade, sabe-se que o primeiro é muito mais estreito que o segundo.

Não obstante seja evidente a imprecisão na utilização desses conceitos pelo legislador tributário, à luz das limitações constitucionais impostas para criação dessas contribuições, no que pertine às suas fontes de financiamento, constantes do art. 195 da Carta Magna que, dentre outras, colaciona a Receita e o Faturamento na alínea b do inciso I, a sua equiparação não afronta o texto constitucional, com exceção da Lei nº. 9.718/98, cujo alargamento da base de cálculo em virtude desse emprego extensivo do conceito de faturamento se deu antes da Emenda Constitucional nº 20/98, que incluiu a receita, além do faturamento, como hipótese de incidência para as contribuições da seguridade social.

Assim, por ultrapassar os contornos traçados pela Constituição à época de sua edição e por não haver possibilidade de sua convalidação por emenda constitucional posterior segundo os ditames do ordenamento jurídico nacional, a Lei nº 9.718/98 encontra-se eivada de inconstitucionalidade, a qual já fora objeto de apreciação e declaração pela Corte Suprema em sede de controle concreto de constitucionalidade, a exemplo das decisões exaradas nos RE 346084, RE 390840, RE 357950 e RE 358273.

Tal o impacto das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que o próprio legislador ordinário, reconhecendo o desrespeito à Constituição pela lei em comento, tratou de revogar, por meio da Lei nº 11.941/2009, o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que determinava entender-se por receita bruta “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

A despeito de todo o exposto, no que tange à relação entre o conceito de receita como substância da hipótese de incidência do PIS e da COFINS e o conceito de receita ínsito ao Direito Contábil, estes se relacionam no sentido de representarem eventos que, isoladamente, repercutem positivamente no patrimônio

da entidade, sem, por outro lado, se confundirem com simples entradas de caixa ou com o conceito de renda, que pressupõe o seu cotejo com os custos e despesas incorridos a fim de se verificar a variação do patrimônio como um todo em determinado período de tempo.

Nessa linha de entendimento, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, citados por Sehn (2005, p. 126), ensinam que “a receita constitui acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante”, ressaltando também o caráter de definitividade como relevante à caracterização do conceito de receita.

Tais características próprias do conteúdo do conceito de receita podem ser extraídas da leitura da Lei nº. 6.404/64, com suas alterações, a qual em seu art. 187 elenca como item conformador do resultado do exercício as receitas de vendas de bens e serviços e outras receitas, vislumbradas de forma segregada, as quais são computadas no exercício como ganhos do período independentemente de sua realização em moeda, o que assinala a adoção do regime de competência no reconhecimento de receitas.

Consolidando essas ideias acerca do conceito de receita e observando sua ligação com institutos de direito privado, Sehn (2005, p. 142) assim dispõe:

Como decorre de preceitos constitucionais (art. 212, § 1.º) e de direito privado (Lei Federal n.º 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”), a receita constitui um ingresso de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo. Trata-se de incremento patrimonial isoladamente considerado, inconfundível com o conceito de renda, que constitui um acréscimo relativo, pressupondo a periodicidade e a comparação com um estado patrimonial anterior, deduzidos os prejuízos anteriores, despesas e custos.

Alinha-se, ainda, a legislação tributária tocante a essas contribuições com a legislação societária ao adotar o regime de competência de reconhecimento das receitas para definição das receitas tributáveis, citando expressamente em seu critério material “auferir receita bruta”, em consonância com a sistemática prevista no art. 187, § 1º, a, da Lei 6.404/64.

Sem embargo das características inatas ao conceito de receita ora apresentadas, há que se atentar para o fato de que o fenômeno de incidência tributária pauta-se, conforme dito anteriormente, na escolha de fatos no plano da realidade social que denotem signos de riqueza (CARVALHO, 2007) e, assim, ostentem o atributo da capacidade contributiva ao sujeito tributado.

A compreensão de tal fundamento é relevante no contexto da legislação que rege as contribuições aqui estudadas, uma vez que há receitas reconhecidas, para fins contábeis, e que não necessariamente tem o condão de gerar capacidade contributiva. Tanto o é que há dispositivos nestes diplomas legais que excluem do campo de incidência as receitas decorrentes de reversões de provisões, de vendas de bens do ativo permanente, de recuperação de créditos baixados como perdas, entre outras.

Há que se reconhecer, daí, e em decorrência do próprio texto legal que afirma a irrelevância da denominação ou classificação contábil das receitas para fins de tributação, que a despeito de ser a contabilidade instrumento de apuração da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS por meio dos registros contábeis que demonstram as receitas auferidas pelas entidades, não é o lançamento contábil em si que define a tributação e sim, a natureza e a substância dos fatos contabilizados.

Em alusão a essa ponderação, menciona-se abaixo palavras de Oliveira (2001, p.20), que, se referindo a posicionamento de Marco Aurélio Greco, assim dita:

Receita e faturamento, para fins de incidência da COFINS e da contribuição ao PIS, são conceitos jurídico-substanciais, de tal modo que essas contribuições somente alcançam o que efetivamente for receita ou faturamento, qualquer que seja sua forma de contabilização, mas não o inverso, arrematando esse autor com a explicação de que primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento, para que, depois, a forma de contabilizar seja irrelevante.

Assim sendo, corroborando com o tudo quanto fora dito anteriormente, ao se utilizar de institutos e conceitos do direito privado para definição de incidência tributária *in abstracto*, o direito tributário deverá, sempre que os tratar de forma diversa, fazê-lo de forma expressa e em harmonia com as limitações constitucionais estabelecidas.

3.4 Alterações promovidas na Legislação Societária – as leis nº. 11.638/07 e nº 11.941/09

O estudo das alterações promovidas na Lei nº 6.404/76, que consubstancia parcela fundamental da Legislação Societária, pela lei nº. 11.638/07 e pela lei nº 11.941/09, tem como propósito inicial vislumbrar as mudanças introduzidas nas normas e padrões contábeis, e, por conseguinte, possíveis impactos destas

decorrentes na apuração das bases tributáveis do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, que, conforme demonstrado alhures, buscam na contabilidade seu insumo informacional.

Primeiramente, antes de adentrar nas especificidades das modificações imprimidas à lei societária, há que se ter em mente o motivo pelo qual estas se sucederam, qual seja a adequação das práticas contábeis brasileiras às aquelas adotadas internacionalmente, como exigência e consequência resultante da maior participação das empresas brasileiras nos mercados de capitais internacionais e também pelo próprio crescimento do mercado de capitais brasileiro, que passou a receber maior volume de investimentos estrangeiros.

O resultado imediato desse processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos padrões internacionalmente seguidos vê-se na elaboração de demonstrações financeiras em uma linguagem mundialmente reconhecida, que permite maior comparabilidade de suas informações no âmbito dos mercados internacionais, as quais são também dotadas de maior grau de transparência resultante da maior efetividade no controle e mensuração do patrimônio das entidades.

Conforme disposto no relatório aprovado na Comissão de Finanças e Tributação, por ocasião da tramitação do Projeto de Lei nº 3.741 de 2000, que originou a Lei 11.638/07, citado por Martins (2008, p. 352),

Deve-se registrar que a revisão ampla de nossa legislação societária, iniciada pela Lei 10.303, de 31 de outubro de 2001, teve como linha mestra a preocupação com o fortalecimento do mercado de capitais de nosso país, como instrumento viabilizador do auto-financiamento das empresas. Este projeto de lei segue, exatamente, naquela direção.

Nesse sentido, com a adoção de normas contábeis compatíveis com os melhores padrões internacionais, buscou-se conferir maior proteção aos acionistas minoritários, com vistas a atrair a entrada de novos recursos e permitir o desenvolvimento seguro do mercado de capitais.

Vislumbra-se, portanto, como benesses decorrentes da adoção de padrões contábeis internacionais, o acesso a capitais externos a um custo e a uma taxa de risco menores.

No intento de melhor informar os usuários das demonstrações contábeis acerca da situação patrimonial das entidades, nesse movimento de convergência verifica-se a adoção de diretriz que toma a essência econômica dos fatos para fins de seu registro contábil, a qual é traduzida no princípio da essência sobre a forma.

Segundo Doniak Jr. (2008, p. 189), “as demonstrações financeiras devem conter dados de natureza sobretudo econômica. Não é mais tão relevante a situação patrimonial do ponto de vista puramente jurídico”.

Com essa opção feita pelo legislador de pautar o registro contábil sob enfoque de sua essência econômica, é de se concluir que as demonstrações contábeis passem a carregar maior subjetividade e volatilidade nos seus aspectos definidores.

Nesse sentido, cabe o registro do entendimento colacionado por Bifano (2008, p. 56):

A busca pela essência econômica deve voltar-se à realidade econômica que ensejou o nascimento da coisa, pois só dessa forma será possível determinar sua natureza, para fins contábeis. A busca pela natureza jurídica deve voltar-se à causa dos atos jurídicos, recolhidos a partir dos fatos do mundo que se juridicizaram, dado seu valor social.

Amparando-se no contexto anteriormente delineado é que se procedeu às modificações na legislação societária, com a adequação dos padrões contábeis introduzida sobretudo pela Lei nº. 11.638/07, tendo havido, no entanto, outros ajustes conceituais inseridos pela Lei nº. 11.941/09, sendo pontualmente sopesadas, em seguida, aquelas com impactos diretos nos registros contábeis e, conseqüentemente, na apuração do resultado societário.

Dentre as contas do ativo, que passou a ser dividido entre os grupos circulante e não circulante, a despeito da antiga classificação que o dividia em circulante, realizável a longo prazo e permanente, foi incluído o subgrupo intangível e extinto o subgrupo diferido.

Com a criação do subgrupo intangível, este passou a registrar, conforme art. 179, VI, da Lei 6.404/76 alterada pelas leis em comento, “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

De outro lado, o imobilizado passou a registrar, tal qual dita o art. 179, IV, da lei referenciada, tão somente “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Usando as palavras de Bifano (2008, p. 68-69) para definir a consequência direta dessa nova definição de imobilizado apreçada na legislação, tem-se que

Do ponto de vista contábil, é irrelevante o domínio, bastando, para integrar o ativo imobilizado, que a entidade tenha a posse e/ou uso da coisa cujo direito registra e que os benefícios, riscos e controle dessa coisa, o que é mais importante, estejam com a sociedade, e não, necessariamente, seja essa coisa destinada à manutenção de suas atividades ou que o direito seja exercido com tal finalidade.

Exemplo clássico da sobreposição da essência econômica sob a forma jurídica à luz deste dispositivo é o reconhecimento dos direitos representados por contratos de arrendamento mercantil (no formato sucedido no *leasing* financeiro), cujos bens necessários ao desenvolvimento das atividades sociais objeto desse tipo contratual passam a ser registrados no ativo imobilizado da entidade arrendatária, não obstante juridicamente pertençam ao patrimônio de outrem.

As contas do passivo, por sua vez, passaram a segregar-se entre os grupos circulante, não circulante e de patrimônio líquido, sendo neste último extinta a reserva de reavaliação e incluída a conta de ajustes de avaliação patrimonial.

Outra importante alteração no patrimônio líquido é que este deixou de contemplar a conta de lucros ou prejuízos acumulados, sendo determinado, desde então, a manutenção do registro apenas dos prejuízos acumulados, indicando que todo lucro apurado pelas entidades deverá ter destinação definida, seja por distribuição aos acionistas, seja por alocação nas reservas de lucro previstas na lei para uso futuro.

Também tratou a Lei nº 11.638/07 de revogar as letras “c” e “d”, do § 1º, do art. 182, que permitia o registro em contas de reserva de capital do prêmio na emissão de debêntures e das doações e subvenções para investimentos recebidos pela sociedade, indicando a necessidade de trânsito pelo resultado, a título de receita, dos referidos valores, conforme o regime de competência.

Definida a nova estrutura do Balanço Patrimonial, cujas inovações foram introduzidas nos art. 178 a 182 da Lei nº 6.404/76, devem ser consideradas, também, as alterações nos critérios de avaliação dos ativos e dos passivos, os quais determinam sua base de mensuração e, conseqüentemente, impactam nos valores pelos quais tais ativos e passivos serão contabilmente reconhecidos, com conseqüências vislumbráveis também no resultado empresarial.

Inovou a Lei nº 11.638/07, e, posteriormente, de forma complementar, a Lei nº. 11.941/09, ao introduzir a ideia de “valor justo” para avaliação de ativos e passivos, conforme ditam os art. 183 e 184 da Lei nº 6.404/76 alterada.

Nesse sentido, o inciso I, a, do art. 183, determina, no tocante aos instrumentos financeiros, direitos e títulos de crédito, que sejam avaliados pelo seu valor justo, quando destinadas à negociação ou disponíveis para venda, mantendo sua avaliação a custo que aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, com relação aos demais instrumentos financeiros e títulos de crédito.

O conceito de valor justo, para fins de aplicação da regra acima disposta, é o seguinte, nos termos da Lei 6.404/76 alterada, em seu art. 183, § 1º, d:

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:

(...)

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

- 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
- 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
- 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Conforme lembra Bifano (2008), tal modelo de avaliação para os ativos financeiros pelo valor justo já vinha sendo aplicada pelo BACEN às Instituições Financeiras, e é conhecido como “marcação a mercado”, o qual reconhece no valor dos ativos as oscilações do mercado, para cima e para baixo.

Com a criação do grupo de contas do intangível, definiu-se, conseqüentemente, como critério para sua avaliação, segundo o art. 183 da já citada lei societária, em seu inciso VI, o seu “custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização”.

Outro item introduzido ao art. 183, da Lei nº 6.404/76, foi o VII, que estabelece que sejam os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. Embute-se aí o pressuposto, guiado pela busca da essência econômica dos fatos a serem evidenciados, de que haja sempre encargo financeiro contemplado nessas operações, o qual deve ser demonstrado como receita ou despesa financeira, apropriável ao longo do tempo em obediência ao regime de competência.

Ainda acerca da avaliação dos ativos, foi criada a figura do *impairment*, que corresponde ao reconhecimento de perdas no valor recuperável dos ativos registrados no imobilizado ou no intangível, tal qual preconiza o § 3º, do art. 183, com objetivo de que estes não estejam evidenciados na contabilidade por valor superior àquele passível de recuperação pelo seu uso ou em decorrência de sua venda. Essa é uma importante inovação da legislação, uma vez que não havia previsão legal para registro de perdas em relação a tais ativos fundada no seu valor de realização, os quais somente tinham seu valor diminuído em virtude de depreciação, amortização ou exaustão.

Por fim, no que tange à avaliação e ativos, a alteração definitiva da redação do art. 248 da lei societária pela Lei nº. 11.941/09 ampliou o rol de investimentos em outras sociedades a serem avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Como inovação no critério de avaliação dos passivos não-circulantes, como ocorreu com os ativos de longo prazo, seguindo os mesmos princípios, restou determinado que estes sejam avaliados por seu valor presente, seguindo disposição do inciso III, do art. 184.

Importante observar ainda que, conforme mencionado anteriormente, dada a competência atribuída à CVM para editar normas contábeis direcionadas às companhias abertas, cuidou a Lei nº 11.638/07 de estabelecer que tais normas expedidas por este órgão devam ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, ao incluir o § 5º no art. 177 da legislação societária.

Com fulcro nas alterações dos padrões contábeis expressamente mencionadas nas leis ora analisadas, é exposto em seguida quadro sinótico que demonstra os respectivos reflexos na apuração do resultado contábil decorrentes de tais inovações, e que, potencialmente, geram implicações na apuração das bases de cálculo dos tributos que buscam nas informações contábeis sua fundamentação, para, posteriormente, avaliar-se de que forma são tratados os impactos tributários decorrentes de tal cenário jurídico.

QUADRO I - SINOPSE DAS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NOS PADROES CONTÁBEIS E SEUS IMPACTOS NA APURAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL

ALTERAÇÃO PADRÃO CONTÁBIL	REFLEXO NA APURAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL
Extinção do Ativo Diferido	Parte do que anteriormente era diferido e amortizado paulatinamente, passa a ser levado diretamente a resultado, como despesa.
Extinção da Reserva de Reavaliação	Impossibilidade de reavaliação dos bens
Nova definição do Imobilizado	Essência econômica - Operações de Leasing Financeiro (deixa-se de reconhecer a despesa por contraprestação ao arrendamento mercantil e passa a reconhecer a despesa pela amortização do bem constante do imobilizado).
Recebimento de Prêmio na Emissão de Debêntures e de Doações e Subvenções para Investimento	Deixa-se de constituir reserva de capital e passam a transitar por resultado, como receitas auferidas.
Instrumentos Financeiros avaliados a valor justo	Reconhecimento de novas receitas e despesas pelos ganhos ou perdas verificados.
Criação do subgrupo Intangível	Reconhecimento de sua amortização, quando possível.
Ajuste a Valor Presente das operações ativas e passivas de longo prazo	Reconhecimento de receitas e despesas financeiras.
Teste de recuperabilidade dos ativos - Impairment	Reconhecimento de perdas.
Ampliação do rol de Investimentos avaliados pelo MEP	Reconhecimento de novas receitas e despesas de equivalência patrimonial e diferença na apuração do ganho de capital na alienação desses investimentos.

Tendo em vista todas essas alterações procedidas na legislação societária, algumas inferências são necessárias para sua correta interpretação e para definição de seu âmbito de alcance, as quais serão tomadas como premissas, pelo que são citadas novamente as palavras de Bifano (2008, p. 68-74), que assim as pontua:

- As alterações introduzidas nas contas de ativo e de patrimônio líquido não afetam os negócios jurídicos da sociedade;
- Os critérios de avaliação de ativos e passivos introduzidos são de obrigatória observância pelas sociedades e devem ser computados na apuração do resultado disponível para os sócios;
- O uso da realidade econômica subjacente não cria nem modifica qualquer obrigação legal;
- O uso da realidade econômica, ou da essência, no registro de uma operação, não atribui direitos a terceiros;
- O registro da essência econômica, em detrimento da natureza jurídica do contrato, não gera direitos patrimoniais para a sociedade, em relação a terceiros;
- A leitura das demonstrações contábeis, para fins legais deve ser feita com base nos princípios que as orientam;
- Os direitos patrimoniais dos sócios deverão ser calculados com base em demonstrações contábeis que incorporam a primazia da essência econômica sobre a forma.

4. ALCANCE DA NORMA CONTÁBIL NO SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 Implicações tributárias decorrentes das inovações na legislação societária

Numa avaliação superficial das inovações introduzidas na legislação societária especificamente pelos dispositivos da Lei nº 11.638/07, é certa a conclusão de que em decorrência de tais mudanças verificar-se-iam impactos tributários. Porquanto a partir desses novos padrões contábeis se obteria diferente lucro contábil daquele apurado segundo as antigas regras contábeis, e, sendo este lucro contábil o ponto de partida para o cálculo das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, estas seriam conseqüentemente afetadas por tais modificações.

O mesmo ocorreria com as bases de cálculo do PIS e da COFINS em função do reconhecimento de receitas que antes não eram contabilizadas e que agora passam a ser registradas, segundo a aplicação das novas práticas contábeis, ocorrendo o mesmo na apuração de alguns créditos, na sistemática não cumulativa, calculados com base em alguns controles contábeis específicos e que tiveram sua constituição alterada por esses novos padrões.

Buscando-se nos antecedentes da Lei nº. 11.638/07 fundamento que defina os impactos tributários decorrentes das mudanças por ela introduzidas, volta-se à gênese dessa lei, debatida no Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei nº. 3.741/2000.

Conforme aponta Bifano (2008, p. 47) acerca da tramitação do referenciado PL, que ocorreu por vários anos,

clara a intenção que sempre foi manifestada, ao longo de seu debate, de que a lei que se pretendia introduzir versava, apenas e tão somente, sobre padrões contábeis e que suas inovações, em matéria contábil societária, se fariam sem quaisquer reflexos fiscais e regulatórios.

No mesmo sentido dispõe Doniak Jr. (2008, p. 191), quando menciona que “historicamente, sabe-se que o objetivo inicial, ao ser proposto e discutido no Congresso Nacional o projeto de lei que originou a Lei nº. 11.638/07, era evitar reflexos tributários”.

Na avaliação do conteúdo do projeto de lei em comento pela Comissão de Finanças e Tributação, a propósito da especificidade dos objetivos da revisão da

legislação societária, a *intentio legis* assim ficou consignada no relatório então produzido:

Deve-se registrar que a revisão ampla de nossa legislação societária, iniciada pela Lei 10. 303, de 31 de outubro de 2001, teve como linha mestra a preocupação com o fortalecimento do mercado de capitais de nosso país, como instrumento viabilizador do auto-financiamento das empresas. Este projeto de Lei segue, exatamente, naquela direção. Nesse sentido, com a adoção de normas contábeis compatíveis com os melhores padrões internacionais, buscou-se conferir maior proteção aos acionistas minoritários, com vistas a atrair entrada de novos recursos e permitir o desenvolvimento seguro do mercado de capitais.

Não obstante, sabendo que a intenção do legislador se perde no projeto quando não é objeto da lei produzida, para efeitos de sua interpretação, o legislador ordinário cuidou em consignar no texto legal, de forma expressa, a premissa adotada de que das alterações promovidas com fins de adequar os padrões contábeis àqueles adotados internacionalmente não incorreriam impactos tributários.

Os dispositivos legais garantidores da ensejada neutralidade tributária, firmados primeiramente pela sistemática estabelecida pela Lei nº. 11.638/07 e, em seguida, alterados pela Lei nº 11.941/09, são objeto de pontual análise evidenciada em seguida.

4.1.1 A Neutralidade Fiscal da Lei nº. 11.638/07 e o Regime Tributário de Transição da Lei nº. 11.941/09

Inicialmente, a forma prevista pelo legislador para garantir e determinar a neutralidade fiscal face aos novos preceitos introduzidos na legislação contábil restou plasmada nos § 2º, 5º, 6º e 7º do art. 117 da Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº. 11.638/07, que assim dispunham em seu texto original:

Art. 177 [...]

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

[...] § 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Da interpretação dos dispositivos acima transcritos, pode-se inferir a evidente e elementar intenção de que a escrituração mercantil das sociedades não fosse influenciada por critérios ou métodos provenientes de legislação tributária ou de legislação reguladora especial, visando com isso à elaboração de demonstrações financeiras fundadas em princípios puramente contábeis, aptas a cumprir sua finalidade, qual seja a de informar aos acionistas e à sociedade acerca do patrimônio das entidades, observados unicamente os critérios de avaliação e mensuração apregoados pela legislação societária.

Percebe-se daí um movimento empreendido no sentido de reverter um cenário há tempos predominante, no qual normas tributárias ou especiais vinculadoras de critérios e procedimentos contábeis são incorporadas à escrituração mercantil da empresa sem que tenham objetivo de melhor informar o patrimônio empresarial, ou seja, prestam-se a atender questões tributárias ou regulatórias, ocasionando, em certa medida, a deformação da informação societária, cuja elaboração deve ser calcada em princípios contábeis.

As sistemáticas ditadas pelo § 2º do art. 177, em seus incisos I e II, reconheceram a necessidade de utilização das informações contábeis para fins fiscais, sem admitir, no entanto, alteração na escrituração mercantil em virtude disso, conforme afirmado alhures.

Não que esse entendimento ora exposto seja novidade, uma vez que quando da edição da Lei nº. 6.404/76, na redação original do aludido art. 177 já pretendia o legislador a segregação da legislação comercial, pautada nos princípios contábeis, da legislação tributária, determinada em função dos interesses tributários (MARTINS, 2008). Tratou-se, sobretudo, de uma reafirmação do primo intento, fortalecido pelo movimento de internacionalização da contabilidade, e ao qual se deu novos contornos para sua execução prática, e que pode ser interpretado também no sentido de que à vista de toda a reforma empreendida não se procedia a nenhuma alteração na legislação tributária.

No inciso I, acompanhando o texto original do § 2º do art. 177, era prevista a utilização de livros auxiliares para cumprimento das disposições da legislação

tributária dissonantes dos preceitos da legislação societária, sem modificação da escrituração mercantil.

Para essa finalidade é que foi instituído, pelo Decreto-Lei 1.598/77, o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, que na sua gênese, visava à materialização da escrituração contábil para fins fiscais, e assim se prestava a cumprir a determinação legal de desvinculação desta escrituração daquela escrituração elaborada em cumprimento aos fins societários. Não obstante, ao longo do tempo e seguindo interpretações fundadas em pareceres e decisões da autoridade fiscal, tais como o PN CST 96/78, restou prejudicada a utilização do LALUR para os fins aos quais originalmente foi criado, vez que o entendimento aplicável e vigente é o de que este não pode ser utilizado para suprir ajustes que deveriam ser realizados na escrituração comercial.

A esse respeito, aponta Martins (2008, p. 357)

A tentativa feita na Lei 6.404/76, de compatibilização das normas de natureza contábeis com as de natureza estritamente fiscal, como visto, foi frustrada, na medida em que o Fisco não aceitou que leis de natureza fiscal que interferissem (inevitavelmente, segundo a ótica da ciência contábil) na feitura do balanço pudessem ser ajustadas em livros auxiliares. O LALUR, que se pensava pudesse a tanto se prestar, foi estruturado pela Administração Tributária como um livro que agasalharia apenas ajustes temporários ou definitivos, de natureza extracontábeis, necessários para a apuração do lucro real, e, facultativamente, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

A despeito do exposto, considerando a sistemática proposta no inciso I ora analisado, dá-se na escrituração mercantil a apuração do lucro contábil, ocorrendo, posteriormente, em livro auxiliar, os ajustes necessários à determinação do resultado tributável, sem qualquer interferência de registros na escrituração societária.

Tendo em vista as dificuldades já enfrentadas com a utilização do LALUR conforme relatado anteriormente, o inciso II do dispositivo em comento inovou o ordenamento, em cotejo com sua redação original, ao estabelecer, como alternativa, sistemática que previa, numa inversão de ordem, a apuração do resultado tributável na própria escrituração mercantil, havendo, em seguida, lançamentos que a ajustassem aos preceitos da legislação societária. Esta sistemática, à época da tramitação do Projeto de Lei e da edição da Lei nº. 11.638/07, foi nominada pelo mercado como LALUC – Livro de Apuração do Lucro Contábil, numa menção à apuração do lucro contábil posterior ao lucro tributável, em oposição à apuração procedida no LALUR.

Independente da sistemática que fosse adotada pelo contribuinte para evidenciação das informações fiscais, devidamente segregadas das informações puramente societárias, certo é que por força do § 7º do art. 177 nenhum dos lançamentos contábeis efetuados a fim de se adequar as demonstrações financeiras aos preceitos da legislação societária adaptada aos padrões internacionais de contabilidade, nesse movimento de harmonização contábil, seria base de tributação nem teria quaisquer outros efeitos tributários, seguindo a premissa de neutralidade tributária tomada como basilar às discussões de alteração nos padrões brasileiros de contabilidade.

Analisando esses dispositivos, diretamente relacionados aos impactos tributários decorrentes da atualização da legislação societária, Oliveira (2008, p. 1059) assim os lê, corroborando com o exposto:

Enquanto o parágrafo 2º veicula duas alternativas procedimentais possíveis, a essência do conjunto normativo dos dois parágrafos consiste em que as distinções de critérios contábeis, em relação às normas legais sobre as bases de cálculo dos dois tributos (IRPJ e CSLL), não devem criar qualquer modificação nestas, motivo pelo qual os lançamentos contábeis para os ajustes que sejam necessários não devem afetar tais bases (o mesmo quanto a qualquer tributo) nem devem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Ainda que a Lei nº. 11.638/07 tenha determinado a neutralidade tributária em relação aos novos critérios e métodos contábeis adotados, conforme evidenciado anteriormente, é fato que se instalou no ordenamento um estado de insegurança jurídica, verificável, por exemplo, por meio de interpretações efetuadas pela autoridade fiscal acerca dos impactos tributários das alterações na forma de registro contábil de alguns fatos, como o que ocorreu no Processo de Consulta nº. 75/08.

No exemplo aludido, quando questionada sobre o cômputo das doações feitas pelo poder público, que passaram a transitar em receitas e, conseqüentemente a compor o resultado contábil, o Fisco posicionou-se no sentido de que não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real, tais valores comporiam o resultado tributável, constituindo receitas tributáveis, quando, dantes, esses mesmos valores pelo fato de serem registrados em contas de reserva de capital, diretamente levadas ao patrimônio líquido sem transitar pelo resultado, não compunham base tributável.

Tal consideração leva à constatação de que as limitações impostas ao uso do LALUR como instrumento para promoção dos ajustes propostos pelo art. 177, inciso I, da Lei nº. 6.404/76, alterada pela Lei nº. 11.638/07, bem como a

necessidade, na interpretação exarada por parte do Fisco, de normas pontuais que determinem exclusões e adições ao lucro líquido contábil para fins de determinação do lucro real, e do conhecimento deste em relação aos lançamentos efetuados após apuração do resultado tributário na escrituração mercantil, para verificação de possível incidência tributária, passam a exigir normatização mais específica e em consonância com tais entraves a fim de que se visse garantida em todas suas nuances a almejada neutralidade tributária.

Nesse contexto, foi editada a Medida Provisória nº. 449, de 03 de dezembro de 2008, a qual foi convertida na Lei nº. 11.941/09, e que, dentre uma gama imensa de assuntos legislados, instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, constando de sua exposição de motivos, no tocante a esse ponto, o objetivo de “neutralizar os impactos dos novos métodos critérios contábeis introduzidos pela Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, na apuração das bases de cálculo de tributos federais”.

O cenário de insegurança jurídica é ressaltado na justificativa para instituição do RTT, o qual se mostrou decorrente de uma curta *vacatio legis*, pelo fato de ter sido a Lei 11.638/07 publicada em 28 de dezembro de 2007, passando a vigorar já no dia 1º de janeiro de 2008, e ainda em razão de não ter havido concomitante adequação da legislação tributária. Nesse sentido, faz-se mister a ressalva de que o projeto de lei que originou referido diploma legal teve seu trâmite iniciado no Congresso Nacional no ano 2000.

Ponderando-se acerca das implicações tributárias resultantes da nova lei, as conclusões a que se pode chegar imediatamente à luz da legislação tributária vigente são de que ou o lucro contábil apurado segundo os preceitos da Lei 11.638/07 não pode mais ser utilizado como elemento de partida para cálculo do resultado tributável, ou, de outro lado, cada uma das novas regras contábeis há que ser analisada para fins de verificação de seu enquadramento nas hipóteses de incidência de cada tributo.

Nesse sentido, o RTT busca responder a tais consequências ao restabelecer a vigência da Lei nº. 6.404/76 em seu texto antes das alterações promovidas pela Lei nº. 11.638/07, ou seja, o texto vigente em 31 de dezembro de 2007, para fins tributários. Assim sendo, no âmbito tributário, continuam vigentes todos os dispositivos constantes da Lei nº. 6.404/76 em 31 de dezembro de 2007, mesmo tendo sido alguns deles revogados ou alterados pela legislação posterior.

Portanto, à vista do exposto, não é o lucro contábil apurado segundo os métodos e critérios estabelecidos na nova lei societária ponto de partida para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nem tem os novos registros em receita impactos na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que a legislação de referência no âmbito tributário restou congelada, para efeitos de apuração fiscal, nas normas contábeis anteriormente vigentes.

O RTT tem toda sua sistemática delineada no Capítulo III da Lei nº. 11.941/09, definindo em seu art. 16 e 21 a garantia da neutralidade tributária nas bases de apuração de tributos federais, nos seguintes termos:

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

[...]

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Por se tratar de um regime transitório, a vigência do RTT, tal qual disposto no § 1º do art. 15, dar-se-á “até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária”.

Tal qual ocorreu quando da edição da Lei nº. 6.404, em 15 de dezembro de 1976, quando seus impactos tributários foram total e pontualmente regradados pelo Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, afirmando-se àquela época a necessidade de adaptação da legislação do imposto de renda às inovações da lei de sociedades por ações, tal qual apontado na própria ementa do Decreto-Lei em comento, encontra-se o ordenamento jurídico a espera de normativo que venha regular de forma definitiva o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade.

A despeito da instituição do RTT, cuidou, ainda, a Lei nº. 11.941/09, em seu art. 37, de alterar o texto do art. 177 da Lei nº. 6.404/76 revogando a prerrogativa de o contribuinte apurar em sua escrituração mercantil o resultado tributável e consequentemente efetuar lançamentos que adequassem sua escrituração aos ditames da legislação societária. Restou vigente, conforme texto original da Lei nº.

6.404/76, somente a possibilidade de controle das disposições da lei tributária incompatíveis com a legislação societária em livros ou registros auxiliares.

Foi revogado, ainda, o § 7º do art. 177, que afirmava que os lançamentos contábeis efetuados à luz do processo de harmonização contábil internacional não poderiam ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários, sob o argumento de que com o RTT a neutralidade encontra-se plenamente garantida à medida que o conjunto de modificações propostas na escrituração de livros auxiliares e do Livro de Apuração do Lucro Real dispensa totalmente os sujeitos passivos de realizar lançamentos em sua escrita mercantil, unicamente com o propósito de atender à legislação tributária.

4.2 Antinomias e Conflitos de Normas – Desafios Interpretativos da nova Legislação Societária em cotejo com as Normas Tributárias

Ao refletir acerca do ordenamento jurídico em sua formatação atual, comparando legislação societária e legislação tributária, à luz de tudo o que foi explanado, pode-se verificar a existência concomitante de uma miscelânea de dispositivos versando sobre os mesmos eventos de maneiras diferentes, em certos pontos até contraditórias, que obrigam, proíbem ou permitem determinados comportamentos, cada qual com sua finalidade específica, e que demandam interpretação que possibilite a promoção de seus efeitos, sustentando sua eficácia, à luz do entendimento que o Direito é Uno.

Um exemplo da constatação acima descrita atine ao tratamento das operações de arrendamento mercantil, já mencionado, que contabilmente passam a ser registradas no ativo imobilizado da companhia arrendatária pelo fato desta passar a usufruir de seus resultados e assumir seus riscos e controle, mesmo sem ter sua propriedade, conquanto assim dispõe a nova lei societária. Ora, os bens do ativo imobilizado, regra geral, tem sua realização, e conseqüentemente seu tratamento tributário, determinada pela sua depreciação, que é definida de acordo com o tempo de sua vida útil.

Noutra ponta, o tratamento tributário dessas mesmas operações de arrendamento mercantil dá-se de acordo com as disposições da Lei nº. 6.099/74, que determina em seu art. 11 que “serão consideradas como custo ou despesa

operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil”.

O questionamento daí emergente, e que reflete o conflito entre normas vigentes em um mesmo ordenamento jurídico, remete à ampliação do conceito de bens do ativo imobilizado, e se tal alargamento tem o condão de alterar o tratamento tributário anteriormente definido em regra tributária própria.

Trata-se, portanto, de situação na qual se percebe claramente o conflito entre dispositivos da legislação societária e dispositivos da legislação fiscal, onde se estabelecem critérios contábeis distintos para os mesmos eventos, que precisam convergir num esforço interpretativo, para que se dê por factível sua aplicabilidade. Assim, pode-se falar na incorrência de antinomia, que, em termos empíricos, dá-se quando enunciados, ainda que não sejam incompatíveis, não se podem cumprir ou ser aplicados simultaneamente e para a qual há que buscar solução com fulcro nos próprios conceitos basilares do sistema jurídico (TORRES, 2005).

Ao tratar de antinomias, e de sua ocorrência e efeitos no ordenamento jurídico, assim dispõe Torres (2005, p. 117-118):

A validade participa do sistema como critério de relacionamento de normas e condição de segurança jurídica do ordenamento, de tal modo que garantir atendimento de validade de normas, sem contradições ou conflitos, também esta, é garantia de segurança jurídica manifesta. Não quer dizer, contudo, que não possa ocorrer contradição ou conflito de normas válidas ou que tal presença de antinomias seja sinônimo de ausência de segurança jurídica. O controle sobre a coerência do sistema, pela busca de solução dos conflitos de normas válidas e vigentes, é um valor que acompanha o próprio conceito de sistema jurídico, em favor do princípio de certeza do direito.

Assim, na busca por essa coerência do sistema jurídico, no tocante aos impactos tributários resultantes das alterações na legislação societária, é necessário que, a despeito da instituição do RTT, as interpretações convirjam sempre para a manutenção da neutralidade tributária, levando em consideração o espírito da lei, que primou indubitavelmente pelo alinhamento das regras contábeis internas com as adotadas nos principais mercados de capitais internacionais.

Quando se propõe a discussão da interpretação sistemática desses conjuntos de normas desconsiderando os efeitos da instituição do RTT, assim se faz em virtude de se entender que referido regime, com o desígnio de garantir a neutralidade tributária face às mudanças empreendidas na legislação societária, incorporou verdadeira anomalia ao ordenamento jurídico uma vez que revigorou o

texto de lei, remetendo a seu texto original, lei esta que atualmente se encontra substancialmente revogada e alterada por legislação posterior.

Há que se considerar, nesse contexto, que como solução transitória, o RTT cumpre os fins a que se propõe, visto como sistemática implementada para assegurar a neutralidade fiscal. Não obstante, por outro lado, vislumbrando sua aplicação por um período mais longo de tempo, na ausência de lei que altere definitivamente a legislação tributária adequando-a a nova legislação societária, é fácil antever as dificuldades a serem enfrentadas a fim colocá-lo em prática, uma vez que o RTT estabelece a existência de duas dimensões contábeis paralelas ao fazer vigorar o texto da Lei nº 6.404/76 antes das alterações nela introduzidas no processo de harmonização, para fins tributários, com efeitos cumulativos ao longo dos exercícios sociais, cujos controles constituem complexa e intrincada tarefa.

De toda sorte, certo é que as alterações imprimidas à legislação societária não tiveram o condão de revogar normas tributárias que prescrevam métodos ou critérios diversos em matéria contábil, ou que estabeleçam regras de isenção ou de não tributação, como ocorre, por exemplo, no tratamento de subvenções para investimentos. Nem a lei nº. 11.638/07, nem a lei nº. 11.941/09 mencionam a revogação ou alteração de qualquer dispositivo relacionado às matrizes legais de quaisquer tributos, o que se fosse intencionado deveria ser feito de forma expressa.

Nessa direção, fundamentando-se nas premissas anteriormente estabelecidas, a mera evidenciação do patrimônio empresarial pautado nos novos métodos e critérios da atualizada legislação societária não origina nem modifica qualquer obrigação legal, não gerando direito para terceiros, com exceção dos sócios que terão seus direitos patrimoniais determinados com base nas demonstrações assim definidas, nem tampouco origina direitos para a sociedade à vista de terceiros.

Conforme afirma Ferragut (2008, p. 290), “a lei nº. 11.638/07 veicula enunciados que afetam as demonstrações financeiras apenas para fins contábeis, e não para a determinação das bases de cálculo dos tributos ou eventuais outras conseqüências tributárias”.

Semelhante é o entendimento de Doniak Jr. (2008, p. 192), assim expresso:

Frente ao objetivo da norma (interpretação histórica e teleológica) e as regras contidas no artigo 177 da Lei das S/A, pode-se concluir, inicialmente, que as novas normas contábeis da Lei das S/A não revogaram as regras tributárias. Por consequência, nessa situação

específica (de existência de regra tributária), não deve existir efeito fiscal (ao menos até quando e se o legislador decidir alterar as regras tributárias). A própria premissa do artigo 177 é a da coexistência de regras contábeis e fiscais. Caso contrário, não haveria motivo para as regras constantes desse dispositivo.

Outro ponto a ser analisado quanto à possível influência das alterações na legislação contábil sobre o delineamento e aplicabilidade das normas de incidência dos tributos em comento, relaciona-se ao primado dos princípios constitucionais tributários como fundamento das relações jurídicas tributárias.

Ora, admitir que de tais mudanças pudessem incorrer impactos no surgimento da obrigação tributária é desprezar sobremaneira o princípio constitucional da legalidade tributária, que em seu caráter estrito, preconiza a tipificação, com grande precisão, dos elementos essenciais à conformação da obrigação tributária. O que se percebe das inovações introduzidas na legislação societária é que estas, privilegiando a essência sobre a forma, conferem acentuada subjetividade e volatilidade às informações geradas para fins societários, o que contrasta diretamente com o regime de tipicidade fechada que orienta a legalidade tributária.

Assim, a grande questão nesse contexto é a forma como o Direito Tributário passará a se utilizar dos conceitos e institutos próprios desse ramo do Direito Privado, que é o Direito Societário, e que somente deverá se responder com a edição de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, conforme previsto no § 1º do art. 15, da lei nº. 11.941/09.

Ainda na seara atinente aos princípios constitucionais tributários, outro aspecto a ser observado e que se mostra incompatível com as limitações constitucionalmente impostas para fins de tributação diz respeito ao atendimento ao princípio da anterioridade. Determina a lei societária, regulamentando a competência atribuída à CVM para normatização contábil-societária, que esta deverá observar, nas normas expedidas, os padrões contábeis adotados nos principais mercados de valores mobiliários, elaborando-as em consonância com os mesmos.

Nesse panorama, em que se vislumbra instabilidade e evolução constante das normas que ditam os critérios e métodos contábeis face ao surgimento de novas necessidades de informações em decorrência do movimento desses mercados, entende-se ficar prejudicada a obediência ao princípio da anterioridade tributária já que a vigência dessas normas geralmente é imediata, o que resulta em insegurança

jurídica se acolhida a ideia de que tais mudanças ensejam reflexos também na conformação da obrigação tributária.

É possível divisar, também, afronta ao princípio da observância da capacidade contributiva, uma vez que os impactos dessas alterações pode não constituir renda ou receita efetiva para fins de tributação, não havendo, portanto, subsunção às hipóteses de incidência estabelecidas, respectivamente, para o IRPJ/CSLL e PIS/COFINS.

Não obstante a existência de sistemática legalmente estabelecida que garante a neutralidade tributária, independentemente de quaisquer alterações em dispositivos legais infraconstitucionais, fato é que a Constituição atribui competência à União para tributação da renda e proventos de qualquer natureza e da receita ou faturamento, no que pertine aos tributos ora citados. Cada fato ocorrido e que enseje registro contábil há que ser avaliado à luz dessas hipóteses de incidência e de seu conteúdo constitucional para que deles insurjam obrigações tributárias.

É perceptível, portanto, que a sobrepajar a discussão dos efeitos tributários do novo regramento contábil, na maioria das vezes depreendida de uma análise superficial e genérica, está a necessidade de se avaliar sua convergência com os ditames da tributação da renda e da receita, para aí, sim, ser possível inferir qualquer impacto tributário dele decorrente, devidamente plasmado em lei.

Até então, qualquer interpretação que se der, no âmbito tributário, às inovações da legislação societária deve ser no sentido da inexistência de alterações na carga tributária, tanto no sentido de não vê-la majorada quanto no sentido de não vê-la diminuída, pois deveras distante da intenção da nova lei está a sua utilização com o intento de disciplinar a tributação.

5. CONCLUSÃO

De tudo o quanto foi analisado percebe-se o importante esteio que as Normas Contábeis, ao estabelecer métodos e critérios a serem observados pelas entidades no registro dos fatos ocorridos no esteio da atividade empresarial e que impactam seu patrimônio, representam para o Direito Tributário.

Nesse sentido, o denominado Direito Contábil e o Direito Tributário se tangenciam, sobretudo, no que pertine à utilização, pelo Direito Tributário, das informações produzidas na contabilidade, em conformidade com as normas estabelecidas, para fins de definição das bases tributáveis, tendo sido analisadas, nesse trabalho, especificamente essa influência na apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Assim, há utilização, pelo Direito Tributário, de conceitos e institutos próprios do Direito Privado, sendo seus efeitos tributários determinados mediante mera incorporação destes ao Direito Tributário, ou pela sua transformação, onde seus atributos são modificados por disposição da legislação tributária.

Destarte, entende-se que somente a norma tributária é apta a fazer surgir obrigação tributária, mediante a fenomenologia da subsunção do fato concretamente ocorrido àquele previsto na hipótese de incidência de uma norma tributária abstrata, servindo a norma contábil de fundamento para definição de apenas um dos elementos que constituem a relação jurídica tributária, qual seja a prestação, que representa o valor expressado pecuniariamente a que faz jus o sujeito ativo da obrigação, e de cujo cumprimento é incumbido o sujeito passivo desta.

Do cenário analisado, de alterações de normas contábeis, especificamente da legislação societária, não se pode concluir a existência de impactos na determinação da obrigação tributária, tendo em vista o campo de irradiação semântica dessas normas societárias, que objetivam regular exclusivamente os padrões contábeis em consonância com as práticas adotadas internacionalmente sem que tenha havido qualquer menção a alterações em disposições de leis tributárias, ressaltando-se a garantia positivada da neutralidade tributária de que estão revestidas tais modificações nas normas contábeis.

Pode-se inferir, sim, que se está a presenciar um momento de distanciamento entre a contabilidade e a fiscalidade, posto que aquela incorporou a

seus métodos e critérios, a partir das inovações introduzidas na legislação societária visando à harmonização contábil internacional, um maior grau de subjetividade que pode ser vislumbrado na apuração dos resultados empresariais, dantes utilizados como base para tributação. Tal subjetividade não se mostra condizente com a objetividade e segurança necessárias à tributação, que se pauta especialmente na legalidade tributária necessária à conformação da obrigação tributária.

Ainda nesse sentido, a volatilidade com que tais normas poderão ser alteradas, considerando determinação da edição de normas contábeis pela CVM em consonância com os padrões contábeis internacionais, as torna incompatíveis com os princípios da legalidade e da anterioridade, garantidores da segurança jurídica que é premissa na qual se pauta o fenômeno da tributação.

Não obstante tais ponderações, no que pertine à aplicabilidade dos dispositivos vigentes, a despeito de orientações distintas e conflitantes observáveis nas normas contábeis e nas normas tributárias, cada qual tem seus objetivos particularizados, ou seja, o plexo de fatos jurídicos sobre o qual incidem, o que faz com que não se nulifiquem entre si, nem se tornem incompatíveis ou superiores hierarquicamente em relação umas as outras. Assim, ressalte-se mais uma vez, o que a legislação tributária faz é valer-se da consequência da aplicação da legislação societária, mais especificamente do resultado apurado segundo seus critérios e métodos, para a partir daí definir as bases de cálculo tributáveis que determinarão o montante exato da exação tributária.

Ora, a legislação tributária, ao definir o resultado contábil como ponto de partida para cômputo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim utilizando-se da linguagem contábil para seus próprios fins, o fez à luz das competências constitucionalmente determinadas para tributação da renda e do lucro, considerando, além do conteúdo que encerra o conceito de renda e de lucro tributáveis, também todas as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Assim, o lucro contábil, apurado conforme a redação original da lei societária, devidamente ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação tributária é aquele que representa a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica a que alude o CTN ao estabelecer o critério material do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e, de outro lado, o lucro passível de tributação pela CSLL.

Tendo sido a forma de apuração do lucro societário substancialmente alterada pelas inovações introduzidas na norma de regência, é de se questionar se o lucro tributável apurado tendo como ponto de partida esse novo lucro societário subsume-se à hipótese de incidência prevista para os tributos aludidos, ou seja, se representa renda e lucro efetivamente tributáveis.

Da mesma forma ocorre com novas receitas registradas de acordo com os renovados padrões contábeis. Estas, para serem passíveis de composição da base de cálculo do PIS e da COFINS tem que corresponder ao conteúdo jurídico plasmado na norma de competência constitucionalmente firmada para instituição das referidas contribuições. É irrefutável o entendimento de que os conceitos de receita e faturamento definidos na Carta Magna para tais fins trazem em si uma substância mínima que limita a possibilidade de sua tributação.

Deste modo, mais que discutir genericamente se as alterações na legislação tributária ensejam impactos tributários, há que se avaliar os impactos destas mudanças à luz das respectivas hipóteses de incidência a fim de verificar se são consentâneas com seus parâmetros de tributação e princípios constitucionais tributários.

Considerando que o Direito é uno, constituindo um sistema integrado por elementos que se relacionam entre si, o que se constata no atual contexto é uma lacuna legislativa que está a exigir a expedição de norma que regule os efeitos tributários das alterações na legislação societária, partindo da premissa de efetiva neutralidade tributária, a fim de eliminar as antinomias atualmente identificáveis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 6. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Organização de Roque Antonio Carrazza e Vera Helena de Mello Franco. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Organização de Alexandre de Moraes. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 fev. 2010.

BRASIL. Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 10 ago. 2007. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 fev. 2010.

BRASIL. Lei nº. 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. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 10 ago. 2007. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 fev. 2010.

BRASIL. Lei nº. 10.406, de 11 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 4.131, de 27 de setembro de 1962. Disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 set. 1962. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 dez. 1964. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 6.385, de 09 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 09 dez. 1976. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 9.430, de 30 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. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 6.099, de 13 de setembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 13 set. 1974. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 8.981, de 23 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 7.689, de 16 de dezembro de 1988. Institui a Contribuição Social sobre o Lucro e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 9.249, de 27 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. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 9.718, de 28 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 486, de 04 de março de 1969. Dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 04 mar. 1969. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Deliberação nº 539, de 14 de março de 2008. Aprova o pronunciamento conceitual básico do CPC que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 14. mar. 2008. Disponível em <www.cvm.gov.br>. Acesso em: 21 abr. 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIFANO, Elidie Palma. Aspectos contábeis da lei 11.638/07: reflexos legais. In: ROCHA, Sergio Andre (Coord). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 43 – 75.

BORGES, Jose Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTTALO, Eduardo Domingos. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceptuais. *Interesse Público*, Belo Horizonte: Fórum, 2008, ano 10, n. 49, p. 211-231, maio/jun.

DONIAK JR., Jimir. Considerações sobre alguns possíveis reflexos fiscais advindos da lei nº. 11.638/07. In: ROCHA, Sergio Andre (Coord). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 187 – 212.

FERRAGUT, Maria Rita. A lei nº. 11.638/07 e o *leasing* financeiro. In: ROCHA, Sergio Andre (Coord). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 285 – 293.

GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)Pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 2. ed. rev. ampl. atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

IPPOLITO, Marcelo Baeta. *A linguagem contábil e a hipótese de incidência e base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

IUDÍCIBUS, Sergio de. *et al.* Análise da regulação da contabilidade à luz da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado, RS. *Anais dos resumos dos trabalhos científicos*. Brasília: CFC, 2008. CD-ROM.

LOPES DE SÁ, Antonio. Autonomia científica da contabilidade e sua classificação perante as demais ciências. *Análise & Conjuntura*, Belo Horizonte, nº 2, p. 164-182, mai./ago. 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Metodologia do trabalho científico*. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINEZ, Antonio Lopo. *A linguagem contábil no direito tributário*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

MARTINS, Natanael. A reforma da lei das sociedades anônimas: lei 11.638/2007 e seus impactos na área tributária. In: ROCHA, Sergio Andre (Coord). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 341 – 377.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB Thomson, 2002 (Coleção de Estudos Tributários).

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para seguridade social para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo: IOB, p. 20-21, jan. 2001.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004.

ROCHA, Sergio André. (Coord). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin: 2008.

SALLES, Roberto. O mito da neutralidade tributária da lei nº. 11.638/2007: a interação entre normas societárias e tributárias. . In: ROCHA, Sergio Andre (Coord). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 521 – 544.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SEHN, Solon. *Regra matriz da COFINS incidente sobre a receita bruta*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

TÔRRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário – o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária. In: _____. (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 111 – 160.