

UMA LEI CLARA: A LEI Nº 11.638/2007 E A ESTABILIZAÇÃO, NA CONTABILIDADE, DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E SOCIETÁRIOS

Heron Charneski

Advogado e Contador. Mestrando (LL.M.) em Direito Comercial Internacional pela University of California – Davis/Berkeley.

heron@charneski.com.br

“O ‘BALANÇO FISCAL’ e o ‘BALANÇO CONTÁBIL’ são diferentes porque o chamado LUCRO REAL, base de cálculo do IR, não é a mesma coisa que LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO”¹

Introdução

A publicação da Lei nº 11.638, em 27 de dezembro de 2007, alterando significativamente capítulos contábeis da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 28 de dezembro de 1976) e com vigência já a partir de 1º de janeiro de 2008, produziu, como efeito colateral, a preocupação quanto ao seu impacto tributário². O tema alcança relevância e atualidade à medida que o novo ato legal acentua diferenças entre as regras tributárias e as normas contábeis vigentes.

Os objetivos da lei, cuja tramitação legislativa percorreu mais de sete anos, pautaram-se pela atualização da qualidade da informação contábil; pela compatibilização e até mesmo conformação das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade; e pela uniformidade de transparência entre as sociedades anônimas em geral e as demais sociedades, consideradas de grande porte³. Alterações atinentes aos grupos de contas previstos na Lei nº 6.404/76, bem assim novos critérios para contabilização de ativos e passivos, possuem o condão de impactar o resultado contábil atribuível aos acionistas. Em que medida o impacto do lucro líquido contábil apurado nos termos da lei societária poderá afetar a imposição tributária sobre a renda, é questão que vem sendo debatida – a nosso ver, de forma muitas vezes incompleta, o que justifica sua abordagem científica, inclusive sob uma ótica comparada.

¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 201.465-6/MG*, julgado pelo Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, Redator para o Acórdão Ministro Nelson Jobim, Brasília, DF, 02 de maio de 2002. Trecho de voto-vista do Ministro Nelson Jobim.

² A referência a tributos, no presente trabalho, abrange o IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido e, no que aplicável, as contribuições incidentes sobre as receitas das pessoas jurídicas: PIS – Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

³ Prevê o art. 3º, da Lei nº 11.638/07: “aplicam-se sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários”. O parágrafo único considera como de grande porte, para esses fins, “a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Exame atento da Lei nº 11.638/07 revelará sua neutralidade, do ponto de vista da carga tributária das sociedades abrangidas. Ainda que a convergência entre contabilidade tributária e societária possa se afirmar, sob o ponto de vista do Direito, como cada vez mais distante, não se pode deixar de incluir como um objetivo da Lei nº 11.638/07 a criação de mecanismos para solução de conflitos entre regras dos dois sistemas.

Analisaremos no presente estudo a alteração produzida pela Lei nº 11.638/07 no art. 177, § 2º, da Lei nº 6.404/76, e que, à falta de nome próprio, propomos como a criação de um “mecanismo de estabilização contábil de conflitos tributários e societários”. Discutiremos ainda aspectos jurídicos essenciais à compreensão de que a Lei nº 11.638/07 é neutra para fins tributários.

I. Direito e Contabilidade: Interfaces

Elementos de contato e de atrito entre Direito e Contabilidade são percebidos, como em nenhuma outra área, quando se trata de tributação e de apuração de resultados societários. Por um lado, o Direito Tributário é impactado por preceitos da ciência contábil, utilizados como critérios para dimensionar a base impositiva da tributação direta. Por outro, o Direito de Empresa – particularizado no Direito Societário – recebe da contabilidade o *input* para partilha dos direitos da atividade econômica⁴. Muitas vezes o Direito toma de empréstimo figuras contábeis, positivando-as; a Lei nº 6.404/76 trata das sociedades por ações e possui um capítulo específico sobre “exercício social e demonstrações financeiras”; o art. 1.183, do Código Civil determina que a escrituração da sociedade empresária será feita “em forma contábil”; e assim por diante.

Os chamados “princípios de contabilidade geralmente aceitos” surgem, primeiro, como elemento de contato com as legislações tributária e societária⁵. Não quer isso dizer, contudo, que por “geralmente aceitos”, já constituam fontes do Direito ou pertençam à categoria das normas jurídicas⁶. Fábio Konder Comparato⁷, em estudo clássico sobre o assunto, reconhece a função dos princípios contábeis, mas sempre atrelada a uma normatividade técnica, não sobreposta ao Direito, e em alguns casos subsidiária a este como *costumes*, como escreve:

⁴ De acordo com o art. 981, do Código Civil de 2002, “celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”.

⁵ Dispõe o art. 177, *caput*, da Lei nº 6.404/76: “**Art. 177.** A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.

⁶ Embora os princípios de contabilidade geralmente aceitos prescindam, como a própria designação indica, de um consenso técnico-social no tempo e no espaço, falta-lhes a coercitividade jurídica que advém, em nosso sistema romano-germânico, da lei formal votada pelos representantes do povo, de quem emana o poder no Estado Democrático de Direito.

⁷ COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. In: *Direito Empresarial: Estudos e Pareceres*. São Paulo : Saraiva, 1990. p. 413-414.

“Temos, assim, sem contestação possível, que a fonte primária do direito é a própria lei. Isto já permite fixar, de modo muito claro, que os ‘princípios de contabilidade geralmente aceitos’, não se confundindo com a legislação – como vimos que não se confundem –, situam-se em posição inferior a esta, como normas de direito. (...)”

Não é difícil perceber que os ‘princípios de contabilidade geralmente aceitos’ só podem inserir-se, nesse quadro de fontes subsidiárias do direito, como equivalentes ao costume”.

Edmar Oliveira Andrade Filho⁸ também se posiciona no sentido de que os princípios contábeis não ostentam a mesma densidade normativa de uma lei formal votada pelo Parlamento, e lembra que o legislador ordinário deve obediência apenas à Constituição Federal.

Por outro lado, no momento em que normas jurídicas incorporam, total ou parcialmente, regras de contabilidade, mediante lei formal aprovada pelo Congresso Nacional, ocorre uma diferença⁹. Agora o próprio Direito alça à condição de suas fontes principais regras contábeis que antes lhe eram, no máximo, subsidiárias, como costumes. É o caso, por exemplo, da exigência do art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76, para que na demonstração do resultado do exercício sejam computadas “as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em dinheiro”: aqui há uma norma jurídica construída a partir de um princípio contábil geralmente aceito, o da realização das receitas (competência). Aqui o Direito atribui a usos contábeis consequências jurídicas específicas, dotadas de coercitividade e abrangência geral; a partir daí, porém, com aplicação para fins diversos como a tributação ou a apuração de resultados societários.

Pois se há ao menos duas dimensões – societária e tributária – ao redor das quais circundam os usos contábeis positivados, podem ocorrer situações de entrelaçamento desses sistemas. O importante então será ver as diferentes funções a que servem as dimensões societária e tributária da contabilidade. Lucro tributário e lucro societário são figuras com propósitos distintos no Direito brasileiro. O trecho citado na abertura deste trabalho se refere a julgamento realizado no STF – Supremo Tribunal Federal, tratando do Imposto de Renda das empresas e da correção monetária de suas demonstrações financeiras, na época em que vigente tal correção. Ali, no voto-vista do Recurso Extraordinário 201.456-6/MG, evidenciou-se que o conceito de “lucro real”, utilizado para apuração do IR das empresas, é um conceito legal, e não ontológico, como se fosse definido em si mesmo, pela simples natureza contábil dos fatos. Por isso, enunciava o referido voto, “algumas parcelas que, na contabilidade comercial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no BALANÇO FISCAL”, exemplificando com as despesas com brindes e alimentação dos sócios.

⁸ Ver ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo : Atlas, 2004. p. 57.

⁹ Evaldo Brito escreveu que da simbiose resulta o *direito contábil*, cujo objeto é “o regime jurídico da técnica contábil, enquanto expressão formal de uma realidade econômica resultante da atividade financeira dos homens”. Ver BRITO, Evaldo. O Excesso de Retirada Tributável como Acréscimo Patrimonial. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo : Atlas, 1996, p. 117.

Assim, a Lei nº 11.638/07, positivando regras contábeis das sociedades anônimas e de grande porte mais atualizadas com a cena global para elaboração de demonstrações contábeis, pauta-se por propósitos especificamente societários. Seu grande mérito está, como se verá, em criar um mecanismo de harmonização na própria contabilidade que regule de conflitos entre normas contábeis de caráter societário e normas de conteúdo diverso previsto em leis tributárias.

II. O Problema Mundial da Convergência de Leis Tributárias e Regras Contábeis

A questão da harmonização de regras tributárias e contábeis é das mais intrincadas, atualmente, no contexto jurídico dos Estados Unidos e da União Européia. Um breve exame da literatura comparada pode ser útil para compreensão dos estágios da discussão nos dois importantes mercados, e da posição assumida pelo Brasil na matéria.

Alguns países exigem a conformidade entre regras tributárias e contábeis, enquanto outros permitem, em maior ou menor grau, diferenças entre os sistemas. Os países que não adotam a convergência buscam criar mecanismos para harmonização das diferenças.

Judith Freedman¹⁰ apresenta exemplos do tratamento da matéria em diversos países. Nos Estados Unidos, em que existiria a “separação mais avançada entre regras contábeis e fiscais”¹¹, há uma regra residual segundo a qual uma regra da contabilidade societária será seguida, para fins tributários, na ausência de regra específica a respeito. Já na Alemanha, geralmente considerada o outro extremo em relação aos Estados Unidos, a convergência muito próxima de regras societárias contábeis e tributárias é manifestada no “Massgeblichkeitsprinzip”, segundo o qual as regras societárias são vinculantes para fins tributários. Na Holanda, ao contrário, examina a autora, em que não há convergência formal entre os sistemas, a Suprema Corte decidiu que os princípios contábeis positivados na legislação societária são aceitáveis para o cálculo de impostos, a menos que a intenção da legislação tributária sugira diversamente. Finalmente, o Reino Unido, adotando como regra a convergência, dá espaço à aplicação de algumas regras tributárias específicas.

Os sistemas que aceitam regras contábeis diferenciadas para fins tributários passaram a incluir mecanismos de separação e autonomia dessas regras. É o caso do sistema dos dois livros (“two-book system”) adotado nos Estados Unidos, para designar o método de o contribuinte reportar num livro contábil o lucro para atender ao Fisco, e, no outro, o lucro para atender ao acionista, com base num conjunto de regras diferentes. Por esse motivo, diversos autores norte-

¹⁰ Ver FREEDMAN, Judith. *Financial and Tax Accounting: Transparency and ‘Truth’*, Schön (ed), *Tax and Corporate Governance* (Springer Science, 2008), p. 13 e 16. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1085862>.

¹¹ Exemplos de diferenças seriam o prazo da depreciação de ativos (mais curtos para fins tributários) e as opções de ações (*stock options*) conferidas aos empregados, e reconhecidas como custo, para fins tributários, apenas quando do efetivo exercício das opções. Para mais detalhes, ver o trabalho de KAWALLER, Ira e ENSMINGER, John, *The Fallout from FAS 133: should Congress change tax law to match new accounting standards?*, Regulation, Vol. 23, No. 4 p. 2. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=256752>.

americanos analisam o problema envolvido na ausência de convergência entre regras tributárias e contábeis, é dizer: o problema de os executivos da companhia serem forçados a escolher entre reportar um lucro maior para os acionistas, conforme regras contábeis societárias, e reportar um lucro menor para o Fisco, conforme regras contábeis tributárias. Como solução a este problema naquele país, foram propostas alternativas de modificação na legislação para que o lucro tributário correspondesse obrigatoriamente a um percentual mínimo do lucro societário¹².

Sob esse ângulo, as discussões nos Estados Unidos e na Europa sobre a convergência entre regras contábeis societárias e tributárias possuem diferente sabor. Enquanto nos Estados Unidos a maior convergência significaria uma meta de melhoria da governança corporativa, na maioria dos países europeus o debate sobre o uso de *standards* contábeis para propósitos tributários centra-se na sua adequação jurídica para definição da base tributária¹³. Não por outro motivo, a União Européia adota hoje a posição de que não é possível estabelecer no contexto da Comunidade uma ligação formal entre as normas comunitárias de tributação da renda (CCCTB) e as normas internacionais de contabilidade (IFRS), uma vez que muitos Estados Membros não permitem a utilização de métodos contábeis para definição de bases tributárias¹⁴. Essa conclusão remete também a uma consideração essencial, relacionada à interface entre Direito e Contabilidade. É que, como destacaram Ira Kallawer e John Ensminger, analisando decisão da Suprema Corte Norte-Americana no sentido de que a caracterização contábil de uma transação para propósitos societários e tributários não precisa ser necessariamente a mesma, cabe ao *legislador formal* do país (Poder Legislativo) decidir se um sistema tributário *deve* ou não aproximar-se de usos contábeis vigentes¹⁵.

No nosso ponto de vista, o Direito brasileiro, desde a Lei nº 6.404/76, reconheceu formalmente a diferença entre o lucro apurado conforme regras societárias e o lucro tributário. Diferenças já existiam em atos legais e interpretações anteriores à Lei nº 11.638/07, e outras foram por esta adicionadas, como será ilustrado na seqüência. O fato importante, nesse momento, é que o Brasil, se se afasta cada vez mais da convergência contábil entre os sistemas tributário e societário com o advento da Lei nº 11.638/07, aprofunda, por outro lado, a autonomia legal dos sistemas,

¹² Sobre essa interessante discussão, recomendamos o estudo de SHAVIRO, Daniel. *The Optimal Relationship between taxable income and financial accounting income: Analysis and a Proposal*, NYU Law and Economics Research Paper No. 07-38, p. 62. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1017073>.

¹³ Ver FREEDMAN, Judith. *ob. cit.*, p. 5 e 17.

¹⁴ Em determinado momento, justificava-se a uniformização de regras contábeis nacionais pelas IFRS como importante para a adoção de regras tributárias comuns na União Européia. Como as normas internacionais contábeis tendem a elevar resultados, a base tributária que viesse a ser acrescida pela adoção dessas regras poderia ser objeto da concessão de isenções e outros incentivos, concedidos individualmente pelos Estados Membros. Ver, a propósito, o estudo de OESTREICHER, Andreas e SPENGEL, Christoph, *Tax Harmonization in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, p. 3. Disponível em: <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp07035.pdf>.

¹⁵ Ver FREEDMAN, Judith. *ob. cit.* p. 7.

representada na manutenção do “sistema dos dois livros” e no mecanismo de estabilização incluído no art. 177, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.404/76.

III. Três Situações de Potenciais Conflitos entre as Regras Contábeis da Lei nº 11.638/07 e a Legislação Tributária

Como referido, a Lei nº 11.638/07 alterou de maneira significativa regras contábeis da Lei nº 6.404/76. Tomadas num contexto isolado, sem atenção aos mecanismos de neutralização e aos demais aspectos que serão mencionados neste estudo, algumas dessas regras apresentam potencial de colisão com normas da legislação tributária. Vários exemplos de conflitos, inclusive anteriores à lei, poderiam ser trazidos para ilustrar o assunto. No entanto, para maior brevidade, limitar-nos-emos a tratar de três potenciais conflitos iminentes à própria lei.

a) **Conceito de ativo imobilizado.** A nova redação dada pela Lei nº 11.638/07 ao art. 179, IV, da Lei nº 6.404/76, prevê o registro no ativo imobilizado de direitos “decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”. A definição guarda certa relação com o conceito civil de *posse*¹⁶, e alcançaria figuras contratuais híbridas como o arrendamento mercantil (*leasing*). Com isso, seriam contabilizadas no ativo imobilizado, sujeitas a taxas anuais de depreciação, as contraprestações de arrendamento mercantil. No entanto, a legislação tributária, de longa data, prevê que serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil (art. 11, da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974¹⁷). Mais ainda, as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, prevêem, no regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, créditos sobre o “valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica” (art. 3º, V).

b) **Prêmios na emissão de debêntures e doações e subvenções para investimento.** A Lei nº 11.638/07 revogou as alíneas *c* e *d* do § 1º do art. 182, da Lei nº 6.404/76, que previam o registro como reserva de capital do prêmio recebido na emissão de debêntures e das doações e subvenções para investimento. Com isso, seguindo as normas internacionais de contabilidade, esses valores passam a ser contabilizados diretamente no resultado¹⁸. O aparente conflito, contudo,

¹⁶ Dispõe o art. 1.196, do Código Civil de 2002: “**Art. 1.196.** Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”.

¹⁷ A propósito, o art. 3º da mesma Lei nº 6.099/74 determina o registro dos bens destinados a arrendamento mercantil como *ativo imobilizado* da arrendadora; dessa forma, arrendadora e arrendatária manterão reconhecidos nos seus ativos imobilizados o mesmo bem.

¹⁸ A Lei nº 11.638/07 também cuidou de inserir o art. 195-A à Lei nº 6.404/76, permitindo à assembléia-geral destinar para reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções para investimento. Dessa forma, cria modo de impedir a distribuição de resultados em relação às subvenções que passarão a ser contabilizadas no resultado, ajustando-se à previsão de diversos atos públicos de concessão de incentivos fiscais, que vedam essa prática.

remanesce com o art. 443, I, do RIR/99, segundo o qual as subvenções para investimento não serão computadas no lucro real *desde que registradas como reserva de capital*, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social. Da mesma forma, o art. 442, III, do RIR/99, segundo o qual não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de prêmio na emissão de debêntures.

c) **Avaliação de ativos e passivos a valor de mercado em operações de incorporação, fusão e cisão.** O § 3º acrescentado ao art. 226, da Lei nº 6.404/76, prevê que, nas operações de incorporação, fusão e cisão, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado. Reside nesse dispositivo razão de grande preocupação das sociedades sujeitas à lei quanto a um choque com a legislação tributária. Isso porque o art. 7º, III, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, dispõe que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o valor de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Algumas sociedades realizaram operações de reorganização societária, cujo desdobramento do ágio na aquisição de participações societárias representou, ou ainda representa, despesa amortizável passível de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos da legislação tributária. Haveria então uma superação da possibilidade de se dedutibilizar a amortização do ágio para fins fiscais em novas operações, ou mesmo o impacto fiscal sobre operações já realizadas? Como se verá, adotado o mecanismo de estabilização, sem prejuízo aos demais motivos jurídicos, a resposta deve ser negativa. Sob outro ângulo, a nova regra poderá significar um ganho de sinergia financeira nas operações de reorganização societária realizadas mediante troca de ações.

Em nossa opinião, contudo, e como passamos a demonstrar, todos os aparentes conflitos entre regras contábeis tributárias e societárias, inclusive os acima enunciados sinteticamente, e outros, são perfeitamente harmonizáveis pelo mecanismo ora criado pela Lei nº 11.638/07.

IV. A “Harmonização” de Conflitos na Redação Original do Art. 177, § 2º, da Lei nº 6.404/76

Em suas origens, a Lei nº 6.404/76 já reconhecia a separação entre suas regras contábeis e as disposições da legislação tributária. O § 2º do art. 177 previa:

“§ 2º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras”.

Essa previsão transportava para “registros auxiliares” o cumprimento das disposições da legislação tributária ou de legislação especial que contrastassem com a forma contábil prevista na lei. Nesse sentido, o Decreto-Lei nº 1.598, editado em 26 de dezembro de 1977 para atender à necessidade de “adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)”, veio completar a regra daquele § 2º e formalizar o sistema dos dois livros com a criação do Livro de Apuração do Lucro Real – o “registro auxiliar” de que tratava a lei. O LALUR, livro de natureza eminentemente fiscal, passou a servir à apuração *extracontábil* do lucro real sujeito à tributação pelo Imposto de Renda em cada período de apuração, contendo ainda os valores passíveis de influir no resultado de períodos de apuração futuros¹⁹.

Ocorre que a solução do “registro auxiliar” passou a desafiar, ao longo dos anos, limitações interpretativas para a completa observância, tanto das normas tributárias, como das societárias. Alguns ajustes contábeis que seriam feitos no LALUR, para priorizar o atendimento das disposições societárias nas demonstrações financeiras, não eram aceitos pela Administração Tributária Federal, que exigia em alguns casos que a própria contabilidade societária espelhasse o cumprimento da legislação tributária. Era o caso, por exemplo, de regras de tributação das atividades imobiliárias; para prevalência dessas regras, o regime tributário do setor, na visão da Administração Tributária, deveria ser observado na escrituração mercantil, e não no LALUR, resultando em prejuízo à elaboração de demonstrações financeiras das sociedades envolvidas de acordo com o regime de competência previsto na legislação societária.

Além disso, há o fato de que o LALUR só aceita o ajuste de exclusão em relação aos “resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real” (art. 250, II, do RIR/99). Então, tome-se o caso das subvenções para investimento que, como visto, passam a ser contabilizadas diretamente no resultado do exercício, conforme a Lei nº 11.638/07; considerando que o 443, I, do RIR/99, prevê a não-tributação dessas subvenções, “desde que registradas como

¹⁹ Cf. o RIR/99: “**Art. 262.** No LALUR, a pessoa jurídica deverá: I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração; II - transcrever a demonstração do lucro real; III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial; IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

reserva de capital”, haveria um vazio legal entre a norma societária, que obriga a sua contabilização como receita, e a autorização de exclusão da receita mediante ajuste no LALUR, aplicável apenas quando há uma previsão legal a respeito, nos termos do sobredito art. 250, II, do RIR/99, o que não ocorreria no caso.

Dadas essas limitações, o LALUR não poderia solucionar de todo o problema das diferenças entre regras societárias e tributárias. Impunha-se, assim, nas discussões que pautaram a reforma da Lei das S.A., a modernização de um mecanismo que harmonizasse, na própria contabilidade, as diferenças de critérios adotados pela legislação tributária para apuração dos lucros empresariais. Foi o que ocorreu com a nova redação do art. 177, § 2º, da Lei nº 6.404/76.

V. O Mecanismo de Estabilização Contábil Criado pela Lei nº 11.638/07

No Anteprojeto de alteração da Lei nº 6.404/76, germinado em trabalhos exaustivos conduzidos pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários e que resultou no Projeto de Lei nº 3.741, de 2000, afinal convertido na Lei nº 11.638/07, justificava-se a modificação do art. 177 como muito significativa. Convém, a propósito, ler trecho da exposição de motivos do Projeto:

“O anteprojeto traz uma outra novidade bastante significativa, quando propõe alterar o § 2º do artigo 177. Atualmente, a lei determina que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da própria Lei nº 6.404/76 e aos princípios contábeis geralmente aceitos. Determina, ainda, que a companhia deverá observar em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil, as disposições emanadas da lei tributária ou de lei especial, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes.

Não obstante, o que se observa na prática é que disposições normativas emanadas de órgãos reguladores e que em muitos casos estão em desacordo com princípios contábeis são refletidas, por determinação daqueles órgãos, na escrituração mercantil e não em registros auxiliares como determina a lei atual, provocando distorções nas informações contábeis destinadas ao público em geral.

Diante dessa realidade, e buscando uma forma alternativa para preservar o interesse dos órgãos reguladores sem que haja perda de qualidade da informação a ser disponibilizada para os demais usuários, o anteprojeto possibilita que as companhias adotem em sua escrituração mercantil todas as disposições da lei tributária ou especial, desde que efetuem, quando houver divergências, ajustes nesta escrituração, por meio de lançamentos complementares, de forma a produzir demonstrações contábeis em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade. Para que haja uma certa garantia quanto à

qualidade dessas demonstrações, o anteprojeto condiciona a possibilidade de utilização dessa alternativa à obrigatoriedade do exame das demonstrações contábeis por auditor independente registrado na CVM”²⁰.

Portanto, desde o início das discussões que resultaram na Lei nº 11.638/07 – há mais de sete anos – havia a preocupação quanto à criação de um sistema alternativo ao LALUR, que permitisse a harmonização de normas tributárias e societárias na própria contabilidade. Veio à tona, assim, a redação definitiva do § 2º do art. 177, da Lei nº 6.404/76, com o seguinte contexto:

“§ 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” (*grifou-se*).

Em síntese, a Lei nº 11.638/07, no inciso II do § 2º reproduzido, faculta que sempre que houver conflito com as normas tributárias ou de legislação especial sejam estas normas observadas na escrituração mercantil e, em seguida, elaborados ajustes nas demonstrações contábeis para refletir os efeitos estabelecidos na lei e destinados a produzir os efeitos societários. Para tanto, essas demonstrações deverão ser auditadas por auditores registrados na CVM. O inciso I mantém o LALUR, mas, como consequência das mudanças, as sociedades anônimas poderão proceder, na própria escrituração, com fundamento no inciso II, à elaboração das duas demonstrações – tributária e societária –, contendo os possíveis impactos das regras nas apurações de tributos. Exemplificando, se uma sociedade anônima possua subvenções para investimento registradas como reservas de capital, não sujeitas à tributação nos termos do art. 443, I, do RIR/99, o art. 177, § 2º, II, da Lei nº 6.404/76 faculta que essa contabilização seja mantida, para atendimento à regra tributária; contudo, em seguida, o mecanismo de estabilização prevê que sejam efetuados lançamentos de ajuste contábil destinados à contabilização das subvenções como prescreve a lei.

²⁰ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Exposição justificativa do Anteprojeto de Alteração da Lei nº 6.404/76*. Disponível em: www.cvm.org.br. Acesso em: 14 mar. 2008.

A inserção do § 7º completa a regra do § 2º do art. 177 em questão, pois esclarece que esses lançamentos de ajuste não terão efeitos tributários, como prevê:

§ 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” (grifou-se).

Tal regra é não apenas suficientemente clara, quanto à ausência de efeitos tributários da reforma contábil da Lei das S.A. pela Lei nº 11.638/07, como aprofunda nosso sistema de controle, na própria contabilidade, das diferenças entre os preceitos da legislação tributária e a adoção de critérios contábeis para escrituração societária. Aspectos jurídicos essenciais do Direito brasileiro suportam o mecanismo contábil criado pelos novos §§ 2º e 7º, do art. 177, da Lei nº 6.404/76.

VI. Outros Aspectos Jurídicos Relacionados

a. Especialização legal

A *ratio essendi* do mecanismo de estabilização incorporado ao art. 177, da Lei nº 6.404/76, está nos propósitos exclusivamente contábeis e societários que pautaram as modificações nessa lei. A Lei nº 11.638/07 resultou de amplo debate com a própria CVM e órgãos públicos e privados. Essa circunstância foi reconhecida nas duas Casas Legislativas nacionais como condição de legitimidade para aprovação integral do texto proposto. Não se cuidou, no debate no Legislativo, até onde conhecido, de aspectos tributários. Nem deveria ser diferente. O princípio da especialização, como corolário da reserva legal, impede que uma lei contenha matéria estranha ao seu objeto, conforme previsão expressa, inclusive, da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998:

“**Art. 7º** O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;

II - a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;”

As regras da Lei nº 11.638/07 tratam, exclusivamente, de matéria societária. O mecanismo criado pela inserção do art. 177, § 2º, II, e §7º à Lei nº 6.404/76, não altera em nada, não cria ou extingue, aumenta ou diminui tributos. Apenas cria uma forma contábil de apresentar as disposições da legislação tributária e da legislação societária, as quais diferem em objetivos: a primeira, para garantir a arrecadação ao Estado, distribuindo-a entre contribuintes de acordo com princípios do Sistema Tributário Nacional; a segunda, para garantir direitos e informações importantes e confiáveis aos sócios e acionistas das pessoas jurídicas. Ainda sob a égide da redação antiga do art.

177, § 2º, da Lei nº 6.404/76, Evaldo Britto escrevia sobre a importância de compatibilizar-se essas diferenças de objetivos legais²¹:

“(...) não há que confundir o direito contábil com o fiscal. Este disciplina a atuação da administração pública tributária para obter o montante do tributo instituído conforme o regime de direito tributário cujo objeto tem como núcleo a hipótese do fato gerador. O direito contábil deles se distingue porque tem como objeto as contas, a contabilidade e quem está habilitado a funcionar nesse campo do conhecimento. (...)”

As normas para apuração do tributo incidente sobre os resultados decorrentes das demonstrações financeiras patrimoniais são, por natureza, fiscais (ex. as dos arts. 7º ss. do Decreto-Lei nº 1.598/77).

É necessário cuidado com as superposições, e não interdependência, entre as normas desses dois ramos (contábil e fiscal) para que se evitem as distorções aqui enunciadas”.

A disposição do § 7º inserto no art. 177 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, determinando que os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários, é apenas uma precaução do legislador, vinculada por pertinência à matéria. Entendemos, todavia, que essa precaução seria até desnecessária, pois o § 2º busca apenas corrigir distorções de informação contábil para fins diversos. Não é, o § 7º, uma norma tributária. Os objetivos da legislação tributária e da legislação societária, como visto, são suficientemente diferentes. Tanto assim, que o princípio da legalidade se especializa em matéria tributária, quando o art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, determina que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Conforme já mencionado, compete ao Poder Legislativo decidir se as mesmas normas contábeis devem ou não ser utilizadas para propósitos tributários e societários. A Lei nº 11.638/07 representa a decisão soberana quanto à especialização e autonomia jurídica dos assuntos. Por isso falece, em nosso entendimento, competência à autoridade administrativa federal para eventual exigência de tributos decorrentes de alterações apenas contábeis e societárias da Lei nº 11.638/07.

b. O “lucro líquido contábil” como ponto de partida para apuração do IRPJ e da CSLL

É preciso fixar ainda que as disposições contábeis da Lei nº 11.638/07 potencialmente conflitantes com normas tributárias em vigor, e examinadas no item III anterior, não possuem o condão de afetar a apuração dos tributos devidos. A despeito do mecanismo de estabilização

²¹ BRITO, Evaldo. *ob. cit.*, p. 114.

analisado (art. 177, § 2º e § 7º), essa precaução poderia advir da disposição hoje incluída no art. 274, do RIR/99, segundo a qual “ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados”. O § 1º do artigo dispõe ainda que “o lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976”.

Mais uma vez, a Lei nº 11.638/07 é neutra sob esse ponto de vista. Primeiro, porque o lucro líquido continuará sendo apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76; apenas que eventuais diferenças dessas disposições com as da lei tributária ou de lei especial serão observadas de acordo com o mecanismo insculpido no novo art. 177, § 2º, da Lei das S.A. Segundo, porque – e até como consequência da especialização legal –, as normas contábeis adotadas pela Lei nº 11.638/07, como conceitos de direito privado, não podem ser utilizadas, sem legislação formal tributária nesse sentido, para definição de fatos geradores dos tributos, como bem reza o art. 109, do CTN – Código Tributário Nacional:

“**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”.

Ainda com foco na questão contábil relacionada a essa disposição do Código, Evaldo Britto²² comentou:

“(…) é possível a integração da legislação tributária com a de direito privado, contanto que se respeitem as duas regras anunciadas, a segunda das quais demonstra que o tipo tributário é, entre nós, *cerrado*, a ponto de proscrever a analogia, como critério integrativo, se dela resultar exigência do tributo não previsto em lei e a equidade como forma de dispensa de pagamento de tributo devido”.

A regra de que o lucro real tributável parte do lucro líquido do período de apuração vigora desde o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ou seja, expedido logo após a Lei nº 6.404, de 1976. De lá para cá, a legislação tributária foi alterada incontáveis vezes; à revelia, em muitas delas, de princípios contábeis. Além de todos os aspectos, a publicação da Lei nº 11.638/07, modernizando as regras contábeis, não poderia constituir um retrocesso fiscal, sob a ótica das normas e interpretações jurídicas construídas desde 1977.

²² BRITO, Evaldo. *ob. cit.*, p. 117.

c. Implicações da adoção de normas contábeis internacionais para fins tributários

Finalmente, queremos destacar os problemas que ocorrem se regras contábeis fossem usadas para determinação de bases tributárias, o que também é motivo de discussão em foros internacionais. Além de potenciais ofensas a princípios clássicos do Sistema Tributário Nacional, adotar tal visão implicaria levar aos Tribunais nacionais a interpretação de normas contábeis não relacionadas à capacidade de pagar tributos, como as normas internacionais de contabilidade (IFRS – International Financial Reporting Standards, emitidas pelo IASB – International Financial Standard Board) que, editadas pela CVM, as companhias abertas deverão passar a adotar, *ex vi* da inserção do § 5º ao art. 177 da Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/07.

Conclusão

Contestamos no presente estudo a eventual tese de que a Lei nº 11.638/07, alterando normas contábeis de caráter societário das sociedades por ações, tenha impacto tributário. Na verdade, julgamos que essa tese simplesmente não é possível. Poucas vezes uma lei tem sido tão clara no Brasil quanto à sua ausência de impactos tributários. A Lei nº 11.638/07 aprofunda a separação existente no país, desde o advento da Lei nº 6.404/76, entre normas contábeis positivadas para atender às relações jurídicas de Direito Societário e às de Direito Tributário.

Embora a busca cada vez maior pela convergência de regras contábeis no mundo, em cujo contexto se insere a Lei nº 11.638/07, a convergência plena dessas regras com os sistemas tributários internos de cada país tem-se mostrado, com algumas exceções, bastante rara. Nesse ponto, o mecanismo de estabilização contábil de conflitos tributários e societários, incorporado ao art. 177, §§ 2º e 7º, da Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/07 e analisado no item V acima, representa um aprimoramento do sistema de dois livros que vinha sendo adotado no Brasil, na medida em que permite à sociedade anônima separar, na própria contabilidade, e mediante lançamentos contábeis adicionais devidamente auditados e sem efeitos tributários, o lucro a ser reportado ao Fisco e o lucro a ser reportado ao acionista. Além disso, esse método contábil está alinhado com outras razões jurídicas, apresentadas no item VI acima.

Já se o mecanismo de separação entre contabilidade tributária e societária, ventilado na Lei nº 11.638/07, é eficaz ou não, sob o ponto de vista dos custos de conformidade gerados e dos preceitos de governança corporativa, é um assunto que nos reservaremos para detalhar outro dia.