

ANÁLISE DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA DA LEI 12.973/14 (REGIME TRIBUTARIO DEFINITIVO) NO ÂMBITO DOS PRONUNCIAMENTOS DO CPC ¹

Diogo Cabeda²

Paulo Schmidt³

RESUMO

O processo de convergência ao padrão contábil internacional, capitaneado no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a partir da Lei nº 11.638/07, trouxe extenso rol de inovações às informações produzidas pela Contabilidade. Diante deste cenário, foi assegurada, na própria alteração legal, a neutralidade tributária, o que significou que os novos métodos e critérios prescritos não repercutiriam efeitos fiscais. Com a publicação da Lei nº 12.973/14, o ordenamento tributário se adequou, definitivamente, às novas práticas e aos pronunciamentos contábeis do CPC. Entretanto, ao contrário da Lei nº 11.638/07 e da própria Lei nº 11.941/09, que instituiu o Regime Tributário Transitório (RTT), a nova legislação optou por regulamentar uma série de normas contábeis recentes, mas não declarou, de forma expressa, a neutralidade como objetivo. Deste modo, a finalidade deste trabalho é analisar de que forma a nova legislação do denominado Regime Tributário Definitivo (RTD) se adequou ao padrão internacional de Contabilidade e se, de fato, ele é neutro como era desejado, tanto do ponto de vista econômico, como da não intervenção das obrigações fiscais aos procedimentos societários. Realizou-se, deste modo, uma pesquisa descritiva, documental, com abordagem qualitativa, com a análise da legislação tributária federal em conjunto com os pronunciamentos do CPC e com a doutrina na área jurídica e contábil. Observou-se que a nova legislação optou por neutralizar, para fins fiscais, os métodos e critérios recentemente internalizados no país. Percebeu-se, assim, que foi possível não impactar economicamente o já sobrecarregado contribuinte brasileiro, uma vez que a lei buscou, de todas as formas, manter intacta a base tributável. Entretanto, para alcançar a almejada neutralidade tributária, o legislador criou novas obrigações acessórias dentro da escrituração contábil, que são as subcontas, acabando por interferir nas práticas societárias das companhias e criando complexas obrigações em termos de conformidade legal.

Palavras-chave: IFRS. Neutralidade Tributária. Imposto sobre a Renda. Lei nº 12.973/14

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduado em Engenharia de Produção pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Graduando no curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (diogo.diogo@yahoo.com).

³ Orientador. Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (pschmidt@ufrgs.br).

LAW 12.973/04 (DEFINITIVE TAX REGIME) AND THE TAX NEUTRALITY ANALYSES UNDERNEATH THE TECHNICAL PRONUNCIATIONS OF CPC

ABSTRACT

The process of convergence to the Accounting international standard, managed in Brazil by the Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), as of Law under the number nº 11.638/07, brought an extraordinary list of innovations produced by Accounting professionals. Facing this enormous challenge the called tax neutrality, of which meant that the new methods and the prescribed criteria would not affect the tax purposes. After the publications of Law nº 12.973/14, the Brazilian fiscal regulations were definitely adapted to the CPC technical pronunciations practices. However, unlike the Laws nº 11.638/07 and nº 11.941/09, which established the Regime Tributário Transitório (RTT), the new legislation opted to implement a set of recent rules, but it did not declare, significantly, the neutrality as a goal. So, this study aims to analyze in which way the new legislation of Regime Tributário Definitivo (RTD) adapted within the Accounting international standard and if it is neutral as desired, not only from the economic point of view, but also if it was capable to fully detach the accounting practices from the fiscal regulations. We conducted a descriptive and documentary research, with a qualitative methodology, analyzing federal tax laws composed with the CPC pronouncements and the doctrine in legal and accounting areas. It has observed that the new legislation chose to neutralize, for tax purposes, the methods and criteria recently internalized in the country. Therefore it was possible to neutralize the economically impact to the already overloaded Brazilian taxpayer, since the law pursued, in every way, to keep intact the tax base. However, to enable the desired tax neutrality, the legislature created new accounting obligations, which are the subaccounts that eventually, interfered in corporate practices producing some complex legal requirements in terms of compliance.

Keywords: IFRS. Tax Neutrality. Revenue Tax. Law nº 12.973/2014

1 INTRODUÇÃO

Inegáveis são, não só as aproximações, mas também os distanciamentos entre a Ciência Contábil e a legislação fiscal. Segundo Bifano (2010), o Direito Tributário, no Brasil, sempre esteve suportado na Contabilidade, seja no que tange a tributos que oneram o lucro ou o resultado, seja no que se refere a tributos calculados sobre a receita ou sobre o faturamento. Entretanto, ao contrário do que as boas práticas sugerem, muito da contabilidade no país era um reflexo dos aspectos fiscais.

O projeto de Lei nº 3.741 (BRASIL, 2000), que deu origem à Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007), foi debatido ao longo dos anos e deixou claro que, à época, pretendia-se introduzir novos padrões contábeis que convergissem para modelos adotados internacionalmente. A finalidade era harmonizar a contabilidade brasileira com aquela praticada pela maioria dos

países do mundo (BIFANO, 2014). Convergir as práticas era uma necessidade urgente e os benefícios considerados potenciais foram, por muito tempo, debatidos.

Assim, a partir da vigência da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007), que transformou os dispositivos relacionados a elaboração e divulgação de demonstrações financeiras da Lei das Sociedades Anônimas – LSA (BRASIL, 1976), passa-se a conviver com os novos e complexos institutos da Ciência Contábil internacional. Além disso, decretou-se a total independência da Contabilidade, a qual seria, a partir de então, uma ciência totalmente desprendida da legislação fiscal.

Entretanto, para o orçamento da União era extremamente necessário que se mantivesse inalterada a arrecadação, principalmente, quanto ao Imposto sobre a Renda (IRPJ), quanto à Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), quanto à contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Diante de tamanho desafio, o legislador optou por criar uma figura temporária, porém inusitada, conhecida como Regime Tributário de Transição (RTT). Com esse novo padrão, os contribuintes se viram diante da obrigação de manter a Contabilidade Fiscal congelada à formatação antiga, enquanto a legislação societária já utilizava os modernos conceitos do padrão conhecido como *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

O próprio §7º do art. 177, da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007), que alterou a LSA (BRASIL, 1976) é bastante claro ao afirmar que os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis não repercutiriam efeitos fiscais. Da mesma forma, as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderiam servir de base para a incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outras implicações econômicas. Assim, o legislador já delineava o objetivo de declarar independência da nova contabilidade aos aspectos legais, o que significava não impactar na carga tributária das empresas.

Posteriormente, através do art. 16 da Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009), lei que deu origem ao RTT, estipulava-se que as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007) que modificaram 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 (BRASIL, 1976), não teriam efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao regime transitório, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Passado o período sob os ditames do RTT, a Medida Provisória (MP) nº 627 (BRASIL, 2013), aprovada posteriormente como Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), buscou adequar a legislação fiscal ao novo padrão contábil. Prometia-se, finalmente, solucionar o impasse causado pelo complexo e custoso modelo transitório. Entretanto, ao reestruturar a imensa quantidade de situações econômicas e de incomensurável dificuldade, correu-se o risco de impactar os contribuintes, seja pela complexidade das obrigações acessórias impostas, seja por onerar os já sobrecarregados pagadores de impostos.

No espaço de tempo até a edição da MP 627 (BRASIL, 2013), muito se debateu qual seria o melhor caminho a seguir após esse período de transição. Diversas críticas foram tecidas ao modelo escolhido, no qual eram mantidos os antigos padrões contábeis exclusivamente para a apuração dos tributos. Evidentemente, o custo e as dificuldades eram grandes, mas um fator era inegável: o RTT era neutro em termos de carga tributária e respeitava a independência da Contabilidade em relação ao Direito Tributário.

Passado esse processo, as discussões quanto ao melhor caminho a ser adotado foram encerradas. Porém, compreender e avaliar os efeitos econômicos e aplicar, na prática, as determinações da Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), junto aos novos preceitos contábeis, exige dos profissionais uma carga de conhecimento multidisciplinar poucas vezes vista. Não se trata de pura Contabilidade Societária, mas de inter-relacionamentos com institutos tributários, financeiros e do mundo dos negócios. Tais dificuldades se dão em maior grau nas grandes empresas, especialmente aquelas reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pelo Banco Central do Brasil (Bacen) ou por agências reguladoras, mas nem mesmo as pequenas companhias estão totalmente livres do desafio.

O problema encontrado na análise do novo panorama é que, enquanto as Leis nº 11.638 (BRASIL, 2007) e nº 11.941 (BRASIL, 2009) trouxeram a neutralidade tributária de forma expressa, na Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) o legislador foi omissivo. Optou-se pela tentativa de se prever as mais diversas situações que envolvam ajustes e, dessa forma, positivar no novo regramento diversos e complexos procedimentos fiscais, muitas vezes através de novas obrigações acessórias, que ainda são pouco compreendidas. Criou-se, então, o problema aqui estudado: o RTD foi neutro em relação à carga tributária e à independência da Ciência Contábil?

Intencionalmente, ou não, o fato é que diante dessa lacuna da legislação, contribuintes, doutrinadores, profissionais e estudantes não receberam uma mensagem verdadeiramente nítida do espírito da Lei. Assim, ao se estudar o ambiente do RTD, não está totalmente clara a forma com que se moldou a nova legislação fiscal nesse contexto da internalização das IFRS e

se a neutralidade é um princípio a ser usado em futuras situações onde haja incerteza, pois é muito provável que a Lei não consiga sistematizar todas as possíveis circunstâncias, deixando lacunas para o futuro.

Portanto, o objetivo desta pesquisa é analisar se de fato a Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) alcançou a almejada neutralidade tributária. Ou seja, é preciso concluir se o RTD foi adaptado aos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) sem onerar o sujeito passivo, tanto na perspectiva econômica, quanto no respeito à independência da Contabilidade Societária em relação à legislação fiscal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Inicialmente, são apresentadas as regras relativas à tributação sobre a renda no Brasil e o conceito de neutralidade tributária. Posteriormente, descreve-se o processo de convergência ao padrão internacional de Contabilidade, conceituando-se os institutos com possível impacto tributário, selecionados por receberem maior atenção nos cursos de graduação em Ciências Contábeis: o princípio da essência sobre a forma; as operações de arrendamento mercantil; a redução ao valor recuperável de ativos; do Ajuste a Valor Presente (AVP); e do Ajuste a Valor Justo (AVJ). Por fim, demonstra-se o relacionamento entre a tributação e a Contabilidade.

2.1 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NO BRASIL, DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA DA LEI 12.973/14 E DOS CONTROLES POR SUBCONTAS

Rezende (2001) relata que o Imposto Geral sobre a Renda foi criado em 1922, apresentando uma expansão considerável durante os seus primeiros 15 anos de experiência, como resultado, provavelmente, das sucessivas modificações e aperfeiçoamentos na legislação, a qual tinha por objetivo consolidar a implantação desse tipo de tributo no país.

Antes disso, Rui Barbosa defendia sua instituição por se tratar de imposto justo, indispensável e necessário. Mesmo assim, já que se tratava de tributo muito mais complexo do que aqueles praticados até então, tal discussão durou mais de 30 anos até sua efetiva legalização em 1922. Schmidt (2000) conta que as primeiras duas décadas do século XX marcaram a implantação do imposto de renda no Brasil. A base de cálculo inicial era o chamado Lucro Real apurado pela Contabilidade das empresas, que coincidia com o lucro contábil.

Hoje, a formatação do Imposto sobre a Renda está basicamente distribuída entre a Constituição Federal (BRASIL, 1988), o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e o Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999). São também fundamentais os diversos atos das autoridades administrativas, tais como as Instruções Normativas e as Soluções de Consulta Ambas possuem hierarquia inferior, porém são vitais ao bom funcionamento e à boa condução das obrigações, principais e acessórias, tanto por parte da Fazenda, como dos contribuintes.

De maneira resumida, nossa Carta Magna, ao formatar o Sistema Tributário Nacional, atribuiu à União a competência de instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, conforme o inciso III do art. 153 da Constituição Federal (BRASIL, 1989). O art. 43 do Código Tributário (BRASIL, 1966) determina que o fato gerador do imposto seja a aquisição da disponibilidade econômica - ou jurídica - de renda. Assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e dos proventos de qualquer natureza, bem como os acréscimos patrimoniais não compreendidos anteriormente. Tarefa muito mais complexa coube ao Decreto nº 3.000 (BRASIL, 1999), que tem por objetivo regulamentar, detalhadamente, a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do tributo, ao longo de seus mais de mil artigos.

Das espécies de renda que poderiam ser selecionadas pelo legislador complementar para que houvesse a incidência do imposto, duas foram escolhidas: a renda como fluxo de riqueza e a renda como acréscimo de riqueza. Independentemente de ser como fluxo ou como acréscimo, para que haja renda é sempre necessária à existência de um acréscimo patrimonial. Não há renda sem acréscimo, produto do capital ou trabalho. Algo novo que se soma ao patrimônio de seu titular, antes inexistente (BIANCO, 2010).

2.1.1 Da neutralidade tributária

O tema Neutralidade Tributária ganhou maior espaço na Contabilidade e no Direito Tributário a partir das discussões que resultaram nas Leis nº 11.638 (BRASIL, 2007) e ganhou força, principalmente, com a Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009). No entanto, diversos estudos relacionados às Finanças Públicas tratam do assunto com um viés mais voltado à Economia e às Finanças Públicas.

Segundo Rezende (2001), o princípio da Neutralidade refere-se à não interferência da tributação sobre as decisões de alocação de recursos no mercado. Tal princípio acabou por ser

ampliado a outras situações em que se almejava proteger objetivos diversos da arrecadação pura e simples.

Sendo o aumento dos mecanismos arrecadatórios um interesse inalterável nos governos brasileiros recentes, coloca-se constantemente em risco o bom funcionamento da economia do país, assim como das mais diversas ciências, quando se enfrenta a infundável necessidade dos governos por mais recursos. A neutralidade fiscal, que não seia de ser uma proteção à objetivos diversos frente à arrecadação, ganha vulto principalmente após a Constituição de 1988 e o súbito aumento da carga tributária brasileira.

Desta forma, a Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) veio, sobretudo, minimizar a insegurança jurídica, que é resultado do processo de convergência ao padrão contábil internacional. Operacionalmente, ela elimina os ajustes específicos do RTT e incorpora os métodos e critérios contábeis prescritos nas IFRS e nos pronunciamentos do CPC na apuração do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS. Pautado, em tese, pela neutralidade tributária, esse novo modelo inaugura uma fase importante para a legislação tributária federal e para a própria prática contábil no Brasil. Contudo, a lei contém razoável grau de complexidade e requer a manutenção de controles específicos, tanto na própria escrituração comercial quanto por meio de controles tributários extra contábeis, para os diversos ajustes, a fim de preservar, na medida do possível, a neutralidade tributária (SANTOS, 2015).

O informalmente denominado RTD (BRASIL, 2014), segundo a exposição de motivos da MP nº 627 (BRASIL, 2013), teve como objetivo:

A adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Tal alteração se fez necessária após as inovações das Leis 11.638/2007 e 11.941/09 no âmbito contábil e societário, além do regime transitório de tributação denominado RTT.

Entretanto, na apontada exposição de motivos, assim como no corpo da lei do RTD, não se encontra qualquer menção à neutralidade tributária, deixando essa lacuna para os intérpretes e aplicadores da norma. A única mensagem mais objetiva é que a adoção de novos métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos, emitidos com base na competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação da Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), não terão implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Ou seja, o que surgir de novidade no âmbito das IFRS e do CPC terá um

tratamento similar ao extinto RTT: será neutralizado para efeitos fiscais. Para todo o resto, criou-se um extenso regramento de incontestável complexidade.

2.1.2 Do controle por subcontas

Segundo Lopes (2015), ao longo do processo legislativo da MP nº 627 (BRASIL 2013), bem como após sua conversão em lei, apesar de não constar expressamente na norma ou de sua regulamentação, os representantes da Fazenda se manifestaram no sentido de que a lei e sua regulamentação visam dar maior transparência às transações e assegurar a rastreabilidade dos valores adicionados ou excluídos na apuração da bases fiscais através da contabilidade, proibindo inclusive, em algumas situações, a utilização de livros auxiliares. Entende-se por rastreabilidade a possibilidade de a autoridade fiscal reconstituir a transação a partir da contabilidade, de forma a isolar ou identificar os direcionadores bem como o cálculo do montante deduzido ou tributado de forma específica, transação a transação.

Verifica-se que, para a maioria das situações, a Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) instituiu controle específico a ser realizado por meio de subcontas na própria escrituração comercial do contribuinte, vinculadas às contas representativas do ativo ou passivo relacionados aos novos critérios trazidos pelos pronunciamentos do CPC. O controle por meio de subcontas dispensa o controle dos mesmos valores na Parte B do Lalur, ou seja, exigindo que este procedimento se dê fora dos livros fiscais.

Quando exigida, a evidenciação em subconta do ganho ou perda decorrente do AVJ e AVP, representa condição necessária e obrigatória ao diferimento da tributação do ganho ou à dedutibilidade da perda. Atendida tal condição, o ganho passa a ser tributado ou a perda torna-se dedutível, conforme a realização do ativo ou liquidação do passivo correspondente. Tal opção não vai ao encontro do que ensina Iudícibus *et al.* (2010). Segundo os autores, para atender à legislação tributária ou outras exigências feitas às empresas que determinem critérios diferentes dos da Lei das Sociedades por Ações ou dos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, devem ser adotados registros auxiliares à parte.

Assim, através da Instrução Normativa RFB nº 1.515 (BRASIL, 2014), a Receita Federal do Brasil disciplinou o tratamento tributário no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), especialmente no tange às subcontas. Da análise do art. 33 da mencionada instrução, fica manifesto que o órgão fazendário optou por criar obrigações acessórias na contabilidade dos contribuintes, impondo as seguintes exigências na escrituração contábil:

Art. 33. As subcontas de que trata esta Seção serão analíticas e registrarão os lançamentos contábeis em último nível.

§ 1º A soma do saldo da subconta com o saldo da conta do ativo ou passivo a que a subconta está vinculada resultará no valor do ativo ou passivo mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976.

§ 2º No caso de ativos ou passivos representados por mais de uma conta, tais como bens depreciables, o controle deverá ser feito com a utilização de uma subconta para cada conta.

§ 3º No caso de conta que se refira a grupo de ativos ou passivos, de acordo com a natureza desses, a subconta poderá se referir ao mesmo grupo de ativos ou passivos, desde que haja livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo.

§ 4º Nos casos de subcontas vinculadas a participação societária ou a valor mobiliário a que se referem os arts. 54 a 61, que devam discriminar ativos ou passivos da investida ou da emitente do valor mobiliário, poderá ser utilizada uma única subconta para cada participação societária ou valor mobiliário, desde que haja livro razão auxiliar que demonstre o detalhamento individualizado por ativo ou passivo da investida ou da emitente do valor mobiliário.

...

§ 7º Cada subconta deve se referir a apenas uma única conta de ativo ou passivo, e cada conta de ativo ou passivo deverá se referir a mais de uma subconta caso haja fundamentos distintos para sua utilização (BRASIL, 2014).

A neutralidade tributária, por outro lado, fica explícita no art. 41 (BRASIL, 2014) que assim assevera:

Art. 41. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

O § 6º da referida Instrução Normativa (BRASIL, 2014) esclarece o mote fundamental do RTD, que é o rastreamento dos ajustes fora dos livros fiscais, ou seja, na escrituração comercial do contribuinte:

§ 6º. O controle por meio de subcontas de que trata esta Seção dispensa o controle dos mesmos valores na Parte B do Lalur.

Outro ponto preocupante é que o § 8º (BRASIL, 2014) deixa em aberto a possibilidade para edição de novas normas complementares por parte do fisco:

§ 8º. A Coordenação-Geral de Fiscalização (COFINS) editará normas complementares a este artigo, estabelecendo:

I - a forma de apresentação dos livros razão auxiliar de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º; e
II - como será feito o vínculo da subconta com o ativo ou passivo a que se refere.

A criação de obrigações acessórias vinculadas à Contabilidade não é novidade na legislação tributária brasileira. A IN RFB nº 977 (BRASIL, 2009), por exemplo, ao

normatizar o art. 35 da Lei 12.058 (BRASIL, 1909b), referente à contabilização de forma segregada dos créditos de PIS/PASEP e de COFINS passíveis de aproveitamento, assim já dispunha no seu artigo 15:

Art. 15. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos na legislação de regência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos.

§ 1º Os créditos presumidos de que trata esta Instrução Normativa devem ser apurados e registrados de forma segregada, e seus saldos devem ser controlados durante todo o período de sua utilização.

Tal exigência está relacionada à rastreabilidade dos créditos fiscais aproveitados pelo contribuinte. Trata-se de clara necessidade, principalmente por parte da fiscalização, em virtude da auditoria da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS no sentido de apurar o correto saldo desses tributos não cumulativos.

A aplicação prática desse tipo de exigência legal, sem dúvida, traz consigo um custo de conformidade. Adaptar a contabilidade societária às subcontas pode ser simples ou complexo, de acordo com as características do negócio e da entidade, o que, eventualmente, trará dispêndios com treinamentos e consultorias para o cumprimento correta desta obrigação. Ademais, abre-se perigoso precedente para que outros entes possuidores de competência tributária proponham diversos controles similares.

Desta forma, para a utilização e pleno aproveitamento de direitos legais, já é prática a criação de obrigações acessórias dentro da escrituração contábil das entidades. Mesmo que se discuta a questão da independência da Contabilidade em relação ao Direito Tributário, é fato que algumas situações são de difícil solução, pois exigem um plano de contas adequado e que forneça segregações mínimas, tornando possível rastrear lançamentos específicos. Argumento favorável à criação de subcontas é que elas, a princípio, não distorcem as demonstrações contábeis do ponto de vista da informação fidedigna, apenas acrescentando um detalhamento maior.

2.2 DOS NOVOS CRITÉRIOS ORIUNDOS DA CONVERGÊNCIA COM POSSÍVEIS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

Os pronunciamentos técnicos contábeis elaborados pelo CPC estão em total consonância com as IFRS e prezam, principalmente, pela utilidade da informação produzida

pela Contabilidade, representada por sua fidedignidade e relevância. Procura-se uma Contabilidade que atenda à demanda dos usuários, respeitando a essência econômica das transações, e não apenas aderente ao um conjunto de regras preestabelecidas. Essa prevalência da essência sobre a forma e da utilidade sobre a conformidade são características das normas contábeis internacionais, inspiradas principalmente no *United Kingdom Generally Accepted Accounting Standards (UK GAAP)*, atualmente adotadas no Brasil (MOSQUERA; LOPES, 2010).

Verifica-se, portanto, que os novos métodos e critérios oriundos do processo de convergência ao padrão internacional de Contabilidade não tiveram como objetivo proporcionar informações econômicas que servissem de base para a apuração de tributos. O Pronunciamento Contábil CPC nº 00 - Pronunciamento Conceitual Básico, de 2011 é taxativo ao afirmar:

As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual (p.04).

Dentro deste paradigma, serão discutidos alguns dos principais princípios e situações trazidos pelos Pronunciamentos do CPC que ilustram a nova realidade contábil brasileira.

2.2.1 Do princípio da essência sobre a forma e seus reflexos práticos

Cunha (2010) descreve que, a partir da técnica denominada de essência sobre a forma, os usuários da Contabilidade Societária passaram a visualizar diferentemente determinados tipos de negócios, os quais serão retratados sem qualquer compromisso com o regime jurídico correspondente, ou com a maneira pela qual eles se manifestam e se comprovam. Em razão disso, o contabilista busca expedientes hábeis que possibilitem a análise prospectiva da companhia, podendo ser influenciado pela apresentação contábil de outros negócios jurídicos.

É, pois, dessa maneira que o legislador ordinário entendeu que o usuário da Contabilidade Societária teria melhores recursos para compreender as operações da companhia e avaliar as suas necessidades econômicas. Afinal de contas - é imprescindível reiterar - o objetivo principal da contabilidade societária é "[...] que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica ou, de outra maneira, servir de análise prospectiva da companhia" (CUNHA, 2010, p.158).

O princípio da essência sobre a forma traz no seu âmago o possível distanciamento, quando necessário, entre a informação contábil e a formatação jurídica. Isto significa que, na escolha entre informar o usuário, da melhor forma possível, sobre as demonstrações contábeis, ou seguir o padrão estabelecido na legislação local, os pronunciamentos optam pela primeira, a dita informação fidedigna e relevante, mesmo que disto resulte eventuais conflitos com o direito positivado. Apesar dessas diferenças, não existe nenhum tipo de conflito entre as duas práticas, mas uma independência de fato.

Quadro 1 - Algumas implicações da Nova Contabilidade

Item	Visão Jurídica	Visão Contábil
Ação Preferencial Resgatável	Título de Capital	Passivo
Arrendamento Financeiro	Propriedade da Arrendadora	Ativo da Arrendatária
Cessão de Recebíveis	Transfere a Propriedade	Transferência de Riscos e Benefícios
Moeda de preparação das Demonstrações Contábeis	Real	Moeda do Ambiente Econômica da Empresa
Valor do Ativo	Custo - Fiscal	Valor Justo - Circulante
Ágio Rentabilidade Futura	Amortização	<i>Impairment</i>
Reconhecimento de Receitas	Documento Fiscal	Realização Econômica
Adquirente em uma Combinação de Negócios	Forma	Essência
Entidade	Pessoa Jurídica	Entidade Econômica
Hedge	Ativos e Passivos Reconhecidos - Ligados a Atividade Operacional da Empresa	Definição Mais Ampla
AVP	Pouco Relevante	Muito Relevante
Provisões	Legal	Construtivas
Demonstração Consolidada	Não Gera Efeitos (dividendos, tributos, etc.)	Foco

Fonte: Mosquera e Lopes (2010, p. 78)

O quadro 1 mostra algumas das situações em que, na visão de Mosquera e Lopes (2010), há um visível distanciamento entre a realidade jurídica e a nova visão contábil. Destas, serão analisados neste trabalho o arrendamento mercantil, a redução ao valor recuperável de ativos, o AVP e o AVJ por se tratarem das situações práticas mais estudados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

2.2.1.1 Das operações de arrendamento mercantil

As operações de arrendamento mercantil financeiro são o exemplo mais claro para descrever o conceito de essência sobre a forma. Conforme esse novo conceito preconiza, as operações de arrendamento passam a ser contabilizadas como compra e venda financiada de bens. Isto se dá com a importante alteração no art. 179, inciso IV, da LSA (BRASIL, 1976):

No ativo imobilizado: 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.

Embora a natureza jurídica dos contratos de *leasing* financeiro seja de arrendamento mercantil, o CPC nº 06 (CPC, 2010) e a nova legislação societária determinam que, caso tais operações transfiram à arrendadora os benefícios, riscos e controle dos bens arrendados, estes deverão ser considerados, contabilmente, como ativos da entidade, pois esta seria a sua essência econômica. Assim, conforme esclarece Santos (2015), para que o tratamento tributário anterior seja preservado, ajustes devem, inevitavelmente, ser efetuados no sentido de desfazer essa nova sistemática contábil.

2.2.1.2 Da redução ao valor recuperável de ativos

O valor recuperável, como o próprio nome diz, é o valor pelo qual a entidade pode recuperar o capital aplicado no ativo (ou unidade geradora de caixa), seja com a sua venda, seja pelo seu uso. Ele é definido pelo Pronunciamento Técnico CPC nº 01 - R1 (CPC, 2010) como o maior valor entre o valor justo do ativo líquido das despesa com sua venda, ou da Unidade Geradora de Caixa (UGC), e o seu valor em uso (SANTOS, 2015).

A premissa básica dos Testes de Recuperabilidade de Ativos (*impairment test*) fundamenta-se no princípio de que os ativos não podem possuir valor contábil superior ao seu valor de recuperação. Se o objetivo da Contabilidade é prover ao usuário informações fidedignas, espera-se que os itens constantes no balanço patrimonial e sua mensuração reflitam, minimamente, a realidade econômica.

O valor contábil é de grande importância econômica, já que influencia nos ganhos ou nas perdas, de capital - no caso de alienação ou baixa dos respectivos bens. Tais operações trazem, geralmente, grande impacto na apuração de tributos, principalmente pelos valores envolvidos. Desta forma, o assunto é de fundamental relevância para os contribuintes, impactando o resultado das companhias e sendo tópico sempre presente nos estudos de planejamento tributário.

2.2.1.3 Do AVP de ativos e passivos

O objetivo do AVP é evitar distorções nas demonstrações contábeis em razão dos juros embutidos nos valores das operações a prazo, uma vez que as empresas deixavam de reconhecer o valor do dinheiro no tempo. A LSA (BRASIL, 1976), com redação dada pelas Leis nº 11.638 (BRASIL, 2007) e nº 11.941 (BRASIL, 2009) alterou o critério de avaliação de elementos do ativo e do passivo nas operações de longo prazo, quando houver efeito relevante, passando a exigir, conforme os incisos VIII do art. 183 e inciso III do art. 184, respectivamente, a realização do AVP.

A partir desta premissa, contas de ativo e de passivo possuirão contas redutoras, tais como "juros a apropriar", que representam juros embutidos nas transações a prazo. Desta forma, as receitas da entidade passam a ser subdivididas em receitas comerciais e receitas financeiras, sendo estas reconhecidas ao longo do período de manutenção do ativo financeiro, até o seu vencimento (SANTOS, 2015). No entanto, segundo Oliveira (2008), a decomposição em preço e receita financeira traria reflexos diversos na apuração dos tributos como o PIS e a COFINS, assim como para o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF) e até para a sistemática de apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido.

2.2.1.4 Da mensuração do valor justo

Segundo Costa (2014), a sistemática de avaliação pelo Valor Justo surge em oposição ao Custo Histórico, tendo por base a proposição de que o novo padrão é aquele que melhor espelha a realidade. O principal objetivo desse método é transmitir uma imagem fiel e verdadeira do patrimônio, da situação financeira e dos resultados da empresa.

Para o CPC nº 46 (CPC, 2012), valor justo é:

Uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo de uma mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo - estimar o preço pelo qual uma transação ordenada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data da mensuração sob condições atuais do mercado (p. 2).

Santos (2015) esclarece que, no caso de instrumentos classificados como mantidos para negociação, o ganho ou a perda decorrente de AVJ é reconhecido como receita ou despesa do período; no caso dos classificados como disponível para venda, tal ganho, ou

perda, será reconhecido como Ajuste de Avaliação Patrimonial (AAP). Portanto, trata-se de nova circunstância, a qual não era encontrada antes da convergência, que poderá impactar na apuração dos tributos sobre a renda e sobre a receita.

2.3 DA RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E DIREITO TRIBUTÁRIO

As inter-relações entre a Contabilidade e o Direito Tributário vêm sendo estudadas há muito tempo, tanto no âmbito nacional quanto no internacional. As aproximações e os distanciamentos são objeto de intenso debate, principalmente, quanto à mensuração da renda tributável, ou lucro fiscal, e sua relativa independência em relação ao lucro contábil.

Tradicionalmente, o ponto de partida para a apuração do lucro tributável tem sido a Contabilidade. Não se trata de particularidade da legislação brasileira ou de novidade legislativa. Por uma questão tanto prática quanto lógica, desde os primeiros contornos do que seria o atual Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), os valores apurados nos livros comerciais serviam de base para a tributação.

No Brasil, essa tendência se mostrava presente desde o primeiro modelo de tributação sobre a renda da pessoa jurídica, quando o artigo 63 do RIR/1924 determinava que o "lucro líquido", ponto de partida para a determinação do imposto, seria "revelado pelos balanços *semestraes* ou *annuaes*" (FIGUERÊDO JUNIOR; ASSEIS, 2010).

Conforme citado por Santos (2015), no Brasil, a busca por uma normatização contábil livre de intervenções estatais, sobretudo as de caráter tributário, é um desejo antigo daqueles que defendem uma Contabilidade pura. Exemplo disso é que já desde a edição da Lei das S.A (BRASIL, 1976) a preocupação em garantir uma escrituração contábil isenta de determinações tributárias ou regulatórias esteve presente com o §2º do art. 177, transcrito a seguir:

A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Ensina Bozza (2009) que, por vezes, a legislação fiscal determina forma, momento e valor com que os lançamentos contábeis devem ser realizados, sendo que estas prescrições sobre a contabilidade não são apenas sugestivas, mas condição para gerar os efeitos desejados

pelos contribuintes nos pagamentos de seus tributos. Podem ser citados diversos exemplos dessas determinações da legislação tributária, como registro da despesa de juros de capital próprio em conta de resultado do exercício para possibilitar a dedutibilidade no cálculo do IRPJ e da CSLL, as regras para depreciação do ativo imobilizado e a contabilização do arrendamento mercantil.

Figuerêdo Junior e Asseis (2015) explicam que no processo de elaboração da MP nº 627 (BRASIL, 2013), bem como da sua conversão na Lei 12.973 (BRASIL, 2014), o legislador tributário teria, primeiramente, analisado os principais efeitos resultantes da aplicação da "nova Contabilidade", "elegido" as situações que, a seu ver, poderiam sofrer eventuais impactos fiscais adversos caso não fossem efetuados ajustes específicos para garantir a neutralidade tributária - por exemplo, os casos de AVP, AVJ, Arrendamento Mercantil, Imobilizado, Investimento em Controladas e Coligadas e Combinação de Negócios - e instituído um regime fiscal específico sempre primando pela neutralidade.

Portanto, se por um lado a Contabilidade e o Direito Tributário andam juntos, é absolutamente necessário manter certo distanciamento a fim de resguardar os objetivos e finalidades próprias de cada ciência. Ou seja, não é saudável que ocorram intervenções, principalmente por parte das legislações tributárias, no processo de apuração contábil do patrimônio e do resultado das entidades.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo foi classificada quanto às seguintes perspectivas: de acordo com a abordagem do problema, pelos seus objetivos estabelecidos e com base nos procedimentos técnicos utilizados.

De acordo com a forma de abordagem do problema, este estudo classifica-se como pesquisa qualitativa, pois realiza observações mais profundas em relação ao assunto que está sendo estudado. A pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão fundamentada como a segunda (RAUPP; BEUREN, 2013).

Quanto aos objetivos estabelecidos, esta pesquisa foi considerada descritiva, uma vez que se preocupa em observar fatos, registrá-los, analisá-los e interpretá-los. De acordo com Gil (1999 apud RAUPP; BEUREN, 2013), é característica desse tipo de pesquisa descrever comportamentos ou aspectos de determinado fenômeno.

Conforme os procedimentos técnicos utilizados, o trabalho se classificou como pesquisa documental, por se basear em materiais sem tratamento analítico e pela possibilidade de ser reelaborado de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 1999 apud RAUPP; BEUREN, 2013). Nesta pesquisa foram utilizadas fontes de primeira e segunda mão, tais como: livros, artigos científicos de revistas e de congressos, legislações e normatizações.

A coleta de informações e de dados se deu através de livros técnicos da área contábil, tributária e das finanças públicas. Também se apoiou no estudo e na coleta de informações na legislação brasileira. Posteriormente, as informações foram analisadas e interpretadas, e foram selecionadas as que mais se relacionam com o objetivo deste estudo.

4 ANÁLISE DOS PRINCIPAIS DISPOSITIVOS UTILIZADOS NA LEI Nº 12.973/14 PARA A ADAPTAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO AOS PRONUNCIAMENTOS DO CPC

Para entender o caminho adotado pelo RTD diante dos novos métodos e critérios trazidos pelos Pronunciamentos do CPC, buscou-se na Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) o tratamento legal dado aos institutos da nova Contabilidade, selecionados por serem os mais estudados na área contábil e fiscal. Desta forma, foram levantados os artigos da legislação para esclarecer a forma e os objetivos dos mesmos em relação à neutralidade tributária. Destaca-se que outras determinações se encontram em atos infra legais, principalmente através de Instrução Normativa nº 1.515 (BRASIL, 2014), da Receita Federal do Brasil (RFB), assim como no corpo da própria lei.

4.1 ARRENDAMENTO MERCANTIL

De acordo com Santos (2015), a Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) preservou o tratamento tributário de custo ou despesa do arrendatário e de depreciação do arrendador, conferido pela Lei nº 6.099 (BRASIL, 1974) que, via de regra, era preconizada nos art. 11 e 12:

Art. 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

Art. 12. Serão admitidas como custos das pessoas jurídicas arrendadoras as cotas de depreciação do preço de aquisição de bem arrendado, calculadas de acordo com a vida útil do bem.

Como a prática contábil era aderente às determinações da Lei nº 6.099 (BRASIL, 1974), pouco ou nenhum ajuste tributário era requerido. Contudo, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007) e as determinações do CPC 06 (CPC, 2010), esse cenário mudou, pois, para que o tratamento tributário continuasse o mesmo, inúmeros ajustes foram efetuados. A Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) modificou a legislação tributária neste sentido. O que se buscou, basicamente, foi neutralizar os efeitos tributários decorrentes da nova prática contábil (SANTOS, 2015).

É fundamental compreender que os novos métodos e critérios contábeis relacionados às operações de arrendamento mercantil criaram divergências estruturais ante a sistemática prevista na legislação tributária vigente até então. Tais divergências justificaram as alterações constantes na Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) como forma de manter o tratamento fiscal anterior e, assim, neutralizar os efeitos do novo padrão contábil, que realoca para o ativo os bens que não são de propriedade da entidade.

Destaca-se, principalmente no art. 2º da Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), a vedação ao aproveitamento dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão de bens do ativo, advindos de operação de arrendamento mercantil. Tais despesas, apuradas na Contabilidade, serão adicionados ao Lucro Real de maneira a reverter esses montantes. Para as contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, também foi necessário reverter à nova sistemática, de forma a não proporcionar créditos da não cumulatividade quando da depreciação de bens arrendados.

Quadro 2 – Alterações trazidas pela Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) referentes ao Arrendamento mercantil

Art. 2º. Inclusão dos §§ 3º e 4º no art. 13 do Decreto-Lei no 1.598/77. Veda, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a inclusão, no custo de produção dos bens ou serviços da arrendatária, dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil. Nessa hipótese, a arrendatária deverá adicionar o respectivo encargo no período de apuração em que ele for apropriado como custo de produção.		
Art. 9º. Inclusão do inciso VIII no art. 13 da Lei no 9.249/1995. Veda, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a dedutibilidade das despesas de depreciação, amortização ou exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil.		
Art. 49. Estende às operações contabilizadas como arrendamento mercantil, por força do CPC 06 (CPC, 2010), mas que não possuem a natureza jurídica desse tipo de operação, o mesmo tratamento tributário dado às demais operações de arrendamento mercantil.		
Art. 53	Inclusão do § 14 no art. 15 da Lei no 10.865/2004	Vedam que a empresa arrendatária possa utilizar o crédito decorrente da depreciação do bem arrendado, quando da apuração das contribuições PIS/PASEP e COFINS pelo regime não cumulativo.
Art. 54	Inclusão do § 18 no art. 3º da Lei no 10.637/2002	
Art.55	Inclusão do § 26 no art. 3º da Lei no 10.833/2003	

Fonte: Revista da Receita Federal (2015)

Contata-se, a partir das alterações demonstradas no Quadro 2, que o tratamento fiscal segue as práticas vigentes até o RTT, originadas da Lei nº 6.099 (BRASIL, 1974). Desta

forma, para fins fiscais o arrendamento mercantil segue o tratamento de despesa financeira dedutível, não cabendo a depreciação dos bens arrendados e ativados, prática está em conformidade com as orientações do CPC.

4.2 TESTE DE RECUPERABILIDADE DE ATIVOS

A premissa relativa ao tratamento tributário dado às desvalorizações de ativos é a de sua indedutibilidade. É necessária a adição desses valores ao Lucro Real e o respectivo controle na escrituração fiscal do contribuinte (e-LALUR). Destaca-se que este tratamento tributário gerará diferenças temporárias que somente serão revertidas quando da alienação ou baixa do ativo imobilizado.

Tais perdas, entretanto, poderão ser aproveitadas tanto na apuração de um eventual ganho de capital quanto na baixa da respectiva unidade geradora de caixa ou ativo. Importante mencionar que a reversão de uma perda por desvalorização não será tributada, como seria de se esperar, em virtude da própria lógica desta sistemática.

Tal descompasso entre a Contabilidade e o Direito Tributário, especialmente representada nos casos do CPC nº 01 (CPC, 2010), vão ao encontro dos dizeres de Mariz (2008), para ele a Contabilidade anotaria ativos e passivos que não existem segundo o conceito jurídico de patrimônio e também não são requeridos por ordem de uma regulação específica, mas o faz por motivos inerentes à sua própria visão sobre o patrimônio, sempre voltada para uma leitura econômica e empresarial que pede certos ajustes, para mais ou para menos, os quais a todo rigor jurídico não existem e somente se justificam perante aqueles motivos.

Assim, coube ao art. 32 da Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014) vedar a dedutibilidade, para fins fiscais, da perda por desvalorização prevista no Pronunciamento CPC nº 01 (CPC, 2010). Esse dispositivo legal, por outro lado, permite a dedutibilidade da parcela da perda não revertida quando da alienação ou da baixa do ativo imobilizado

4.3 AJUSTE A VALOR PRESENTE - AVP

Em relação ao AVP, o RTD dispendeu inegável esforço para manter a neutralidade tributária. Principalmente em função do relevante grau de subjetividade que pode estar associado às taxas de desconto utilizadas, bem como à definição dos elementos que sofrerão o ajuste, a lei buscou, dentro do possível, anular os efeitos desta nova apuração contábil, quando

do cômputo do Lucro Real. Segundo Santos (2015), esses ajustes são numerosos, haja vista a presença do AVP em diversas situações, e exigem um esforço adicional para o controle contínuo dos efeitos dos juros sobre a tributação.

Outro desafio em relação ao AVP é apurar o momento exato do efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte, sem levar à antecipação ou postergação da tributação. Com os ajustes do RTD imagina-se que os resultados contábil e tributário, ao final, serão os mesmos, mas preservando o momento do fato gerador como era antes dos novos métodos e critérios contábeis.

Outro ponto relevante é a inclusão dos juros de AVP no novo conceito de Receita Bruta. Essa alteração traz impactos diversos, tal como na apuração das bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, contribuições que dão tratamento com alíquotas diferenciadas para as receitas financeiras. Destaca-se que a Receita Bruta do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598, com redação alterada pelo RTD, agora será compreendida como:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III (BRASIL, 2014).

Percebe-se, através da leitura do inciso IV, da Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), que a lei ampliou o conceito de Receita Bruta para todos os tipos de ingressos, quando estes estiverem vinculados ao objeto principal da entidade. Tal alteração objetiva, especialmente, abraçar receitas de juros e de *spread* bancário para que sofram a tributação habitual do PIS/PASEP e da COFINS nas instituições financeiras, questão já fortemente debatida nos tribunais. Dessa forma, busca-se colocar tais ingressos, sejam eles originados em AVP ou em operações do mercado financeiro, na base de cálculo dos tributos federais, respeitando o princípio da competência e sem alterações significativas quando dos ajustes advindos dos novos métodos e critérios.

Quadro 3 – Alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referentes ao AVP sobre elemento do Ativo

Art. 4º Neutraliza os efeitos do AVP na tributação com base no lucro real. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver antecipação ou postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, pois as receitas financeiras decorrentes do AVP poderiam ser reconhecidas em período de apuração diverso daquele inicialmente determinado pelos critérios contábeis vigentes antes da convergência.
Art. 6º Altera o Inciso II do art. 25 da Lei no 9.430/1996. Neutraliza os efeitos do AVP na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal, relativamente às demais receitas. Determinou-se que os juros decorrentes do AVP devem ser considerados juntamente com a receita a que se referem. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver postergação no pagamento de IRPJ e CSLL sobre a receita financeira.
Art. 52 Altera o art. 3o da Lei no 9.718/1998 Neutraliza os efeitos do AVP no PIS/PASEP e na COFINS

apurados no regime cumulativo. Determinou-se que a Receita Bruta é aquela definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/1977, que inclui os juros decorrentes do AVP. Desta forma, esses juros serão tributados juntamente com a receita a que se referem. Caso esta alteração não fosse feita, os juros mencionados não seriam tributados.

Fonte: Revista da Receita Federal (2015)

Das alterações referentes ao AVP sobre elementos do passivo, é possível constatar a intenção da lei em neutralizar efeitos que poderiam indiretamente aumentar a carga tributária dos contribuintes. Assim, com este propósito, ajustes são disponibilizados ao sujeito passivo como forma de retroceder às práticas precedentes aos Pronunciamentos do CPC.

Destaca-se, do conjunto normativo, a possibilidade de se acrescentar os juros de AVP ao valor contábil de itens do ativo adquiridos à prazo, valor este utilizado para a apuração de futuro ganho de capital em caso de alienação do bem. Já na apuração dos créditos das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, a lei permitiu que os juros de AVP fossem aproveitados pela não cumulatividade quando também das aquisições à prazo, benefício que não ocorre com outros custos financeiros.

Quadro 4 – Alterações trazidas pela Lei no 12.973 (BRASIL, 2014) referentes ao AVP sobre elemento do Passivo

Art. 5º Neutraliza os efeitos do AVP na tributação com base no lucro real. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver antecipação ou postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, pois as despesas financeiras decorrentes do AVP normalmente são apropriadas aos resultados em períodos de apuração diversos em que o ativo, despesa ou custo adquiridos a prazo afetam os resultados.

Art. 6º Inclusão do § 2º no art. 25 da Lei no 9.430/1996. Neutraliza os efeitos do AVP na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal. Permitiu-se que os juros decorrentes do AVP na aquisição a prazo de investimentos, imobilizados e intangíveis possam ser computados no valor contábil a ser considerado no cálculo do ganho de capital na posterior alienação do ativo. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver aumento no ganho de capital.

Art. 54 Inclusão do § 17 no art. 3º da Lei no 10.637/2002. Neutraliza os efeitos do AVP no PIS/PASEP e na COFINS apurados no regime não cumulativo. Permitiu-se que os juros decorrentes do AVP em aquisições a prazo possam ser considerados no cálculo do crédito. Caso esta alteração não fosse feita, haveria redução no crédito.

Fonte: Revista da Receita Federal (2015)

4.4 AJUSTE A VALOR JUSTO - AVJ

No AVJ, a contrapartida em caso de aumento no valor de um ativo, representará um ganho. No caso de diminuição, a contrapartida representará uma perda. Por outro lado, no caso de um passivo, havendo redução, a contrapartida importará em ganho; e, ocorrendo aumento, representará uma perda. Tais situações levantam, imediatamente, preocupação por parte dos contribuintes que sofrem tributação, tanto pelo lucro quanto pelo faturamento.

No AVJ, perdas ou ganhos, ocorrem nos casos de aplicações em instrumentos financeiros mantidos para negociação ou disponíveis para venda, conforme CPC nº 38 (CPC,

2009); ativos biológicos e produtos agrícolas, de acordo com o CPC nº 29 (CPC, 2009); propriedades para investimento, segundo o CPC nº 28 (CPC, 2008); e ativos e passivos adquiridos em combinação de negócios como definido pelo CPC nº 15 (CPC, 2011) serão registrados em conta de resultado (receita ou despesa) ou de patrimônio líquido – AAP, por exemplo.

Como regra geral, os ganhos e perdas de AVJ não repercutirão efeitos tributários, desde que atendidas as exigências dispostas nos artigos 13 e 14 da Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014). Desta maneira, o ganho de AVJ é tributável no período do seu reconhecimento. No entanto, nos termos do art.13, essa tributação poderá ser diferida, desde que seja evidenciada em subconta vinculada ao ativo ou passivo do qual é decorrente, e poderá ser excluída na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL do período (SANTOS, 2015).

Tal decisão do legislador acompanha grande parte da doutrina, que defende a efetiva realização da receita como requisito necessário à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Segundo estudos diversos, o AVJ seria efetuado com base em critérios subjetivos e temporários, não sendo fato suficiente para o nascimento da obrigação tributária. Trata-se, portanto, de mais um exemplo de efetivo distanciamento entre a Contabilidade e o Direito Tributário. Enquanto a primeira tem como características a representação econômica fidedigna; o segundo obedece, acima de tudo, aos ditames constitucionais e legais.

Segundo Carrazza (2006) o Princípio da Legalidade é um dos alicerces de nosso Estado de Direito, veiculado no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). De acordo com o autor, bastaria o dispositivo constitucional para proclamarmos que no Brasil ninguém pode ser obrigado a pagar tributo senão com base e nos termos da lei. Mas o constituinte, empenhado ao máximo em acautelar os direitos do contribuinte, estampou a ideia novamente no inciso I do art. 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) ao afirmar que:

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

De tal modo, observa-se que os princípios contábeis gozam de muito mais liberdade na busca pela informação contábil e econômica do que o sujeito ativo da obrigação tributária. A tributação se vê cercada de uma série de limitações, principalmente daquelas referentes ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que se faz absolutamente necessário, diga-se de passagem, frente às infindáveis necessidades financeiras dos governos.

No quadro 5, verifica-se que o RTD não poupou esforços para chegar à neutralidade fiscal na apuração dos ganhos ou perdas por AVJ.

Quadro 5 – Alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referentes ao AVJ de ativos ou passivos da pessoa jurídica

Art. 6º Inclusão do § 3o no art. 25 da Lei no 9.430/1996. Neutraliza os efeitos do AVJ na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal. Determinou-se que os ganhos no AVJ não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados.
Art. 6º Inclusão dos §§ 4o e 5o no art. 25 da Lei no 9.430/1996. Neutraliza os efeitos do AVJ na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal. Determinou-se que na alienação de ativo, os ganhos e perdas do AVJ não serão considerados como parte integrante do valor contábil, exceto no caso de ganhos que já tenham sido anteriormente tributados.
Art. 13 Neutraliza os efeitos do ganho no AVJ na tributação com base no lucro real. Permitiu-se o diferimento da tributação do ganho desde que o aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Caso seja evidenciado em subconta, o ganho decorrente do AVJ será tributado à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.
Art. 54 Inclusão do § 20 no art. 3o da Lei no 10.637/2002 Neutraliza os efeitos do AVJ no PIS/PASEP e na COFINS apurados no regime não cumulativo. Determinou-se que, no cálculo dos créditos, os ganhos e perdas no AVJ não serão considerados como parte integrante do valor do ativo.

Fonte: Revista da Receita Federal (2015)

Observa-se que o princípio utilizado para as principais situações acima é que haja o diferimento da tributação para o momento da efetiva alienação, realização ou baixa dos itens sujeitos ao AVJ, seguindo o entendimento doutrinário majoritário. Trata-se, portanto, de real distanciamento entre a Contabilidade e a tributação, os quais possuem objetivos, limites e regras próprias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sob a perspectiva tributária, tem-se que a convergência ao padrão internacional de Contabilidade, através da introdução das IFRS pelo CPC, afetou sensivelmente as bases econômicas para apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Assim, coube ao legislador adaptar a contabilidade fiscal a esta nova realidade sem impactar na carga tributária dos contribuintes brasileiros. Este estudo teve por objetivo analisar os efeitos desta adaptação, denominada RTD, originada na Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014), e sua efetiva neutralidade tributária.

A neutralidade aqui analisada é apoiada, basicamente, sobre dois eixos. O primeiro é econômico, qual seja, a não alteração do peso dos tributos no bolso dos contribuintes; o segundo é não interferir na Contabilidade Societária, agora em harmonia com o padrão adotado mundialmente e, supostamente, mais acurado e livre de intervenções governamentais indesejadas.

A partir dos pontos levantados e escolhidos por serem os mais relevantes, conclui-se que, para alcançar seu objetivo de adequar a tributação aos novos métodos e critérios prescritos nos Pronunciamentos Técnicos do CPC, a legislação fiscal acabou por intervir na Contabilidade Societária, o que ocorreu, basicamente, através da criação das chamadas subcontas contábeis. Estas objetivam rastrear e controlar os ajustes decorrentes das novas práticas e, apesar de não criarem, aparentemente, distorções às informações produzidas pela Contabilidade, impõem pesadas obrigações do ponto de vista da conformidade legal.

Portanto, a escrituração da Contabilidade Societária foi efetivamente afetada pela Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014). Tal acontecimento não era desejável, pois trata-se de típica intervenção da legislação fiscal em matéria reservada à Ciência Contábil. O fato também é indesejado, pois, existindo no Brasil estados e municípios com competência tributária exclusiva, cria-se um incentivo a futuras ingerências desses entes sobre temas reservados à Contabilidade. Apesar de não ser o caso do RTD, corre-se o risco de, em um próximo momento, retroceder-se ao padrão contábil para voltar o foco às exigências dos fiscos, desvirtuando o árduo trabalho e de indiscutível sucesso que foi a harmonização ao padrão contábil internacional.

Contudo, a lei foi exitosa, é preciso enfatizar, em não alterar a carga tributária das empresas, assim como em permitir que alguns institutos tradicionais, tal como o *leasing* financeiro, seguissem o tratamento fiscal anterior, mesmo após as alterações decorrentes do novo padrão de Contabilidade. Percebe-se que o fisco não se aproveitou das inovações do RTD para criar novas fontes de arrecadação, aceitando e cumprindo sua palavra no que tange à neutralidade econômica. Este resultado, de certa forma, acabou legitimando a opção pelas subcontas, as quais, até o momento, parecem a opção mais adequada para se atingir a diretriz principal do novo regime.

O que se faz absolutamente indispensável, sobretudo no Brasil, é que se imponha com mais coragem a proeminência da Ciência Contábil não só em relação à legislação tributária, como às legislações de outros órgãos e esferas competentes. Por mais assertiva que tenha sido a opção pelas subcontas, essas deliberações poderiam ser emanadas, no mínimo, conjuntamente ao órgão regulador contábil. Priorizar esta ciência diante de outros objetivos é elemento fundamental para o seu engrandecimento, assim como para o fortalecimento do ambiente de negócios, o qual se ampara diretamente nas suas informações e nos seus profissionais. Aos fiscos cabe estimular essa participação, promovendo um debate mais horizontal e democrático, seja por audiências públicas ou por grupos de trabalho especializados, para, assim, validar plenamente suas normatizações, práticas e metodologias.

REFERÊNCIAS

BIANCO, J. Aparência econômica e natureza jurídica. In: LOPES, A.; MOSQUERA, R. (org). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 179.

BIFANO, E. Contabilidade e direito: a nova relação. In: LOPES, A.; MOSQUERA, R. (org). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 123.

_____. Influência do tratamento contábil nas novas regras de tributação. In: LOPES, A.; MOSQUERA, R. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). v. 5. São Paulo: Dialética, 2014. p. 83.

BOZZA, F. O novo padrão contábil brasileiro e os impactos fiscais no registro das despesas de depreciação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, julho, 2009. p. 78.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 977, de 14 de dezembro de 2009a**. Dispõe sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre a venda de produtos pecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos, na forma dos arts. 32 a 37 da Lei Nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e altera a Instrução Normativa SRF Nº 660, de 17 de julho de 2006. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15943&visao=compilado>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.515, de 24 de novembro de 2014a**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014, e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5860>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Lei 6.099, de 12 de setembro de 1974.** Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6099.htm>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009b.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009c.** Dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federados que recebem recursos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, no exercício de 2009, com o objetivo de superar dificuldades financeiras emergenciais Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112058.htm>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Lei 12.973, de 13 de maio de 2014b.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Medida Provisória no 627, de 11 de novembro de 2013.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. **Projeto de Lei nº 3.741, de 08 de novembro de 2000.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e publicação de demonstrações contábeis e dispõe sobre os requisitos de qualificação de entidades de estudo e divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20141>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

CARRAZZA, R. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros Editores. 2006. p. 157.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC nº 00, de 15 de dezembro de 2011a.** Pronunciamento Conceitual Básico. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 25 ago. 2015

_____. **Pronunciamento Técnico CPC nº 01, de 07 de outubro de 2010a.** Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC nº 06, de 05 de dezembro de 2010b.** Operações de Arrendamento Mercantil. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC nº 15, de 04 de agosto de 2011b.** Combinação de negócios. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC nº 28, de 31 de julho de 2009a.** Propriedade para investimento. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC nº 29, de 16 de setembro de 2009b.** Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC nº 38, de 02 de outubro de 2009c.** Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração – IAS 39. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC nº 46, de 07 de dezembro de 2012.** Definir e estabelecer a estrutura e divulgações para a mensuração do valor justo. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

COSTA, C. O Conceito de valor justo na contabilidade e seus reflexos na apuração do lucro real. 2014. In: LOPES, A.; Mosquera, R. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). v. 5. São Paulo: Dialética, 2014. p. 30.

CUNHA, F. A contabilidade juridicalizada: a universalidade de relações jurídicas e a perspectiva de patrimônio no novo padrão contábil brasileiro. In: LOPES, A.; MOSQUERA, R. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p.158-159.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC.

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras -FIPECAFI. São Paulo. 1. ed., Atlas, 2010. p. 2.

FIGUERÊDO JUNIOR, J.; ASSEIS, P. A Adoção do IFRS no direito brasileiro e os limites da conciliação contábil com o legal tributário. In: LOPES, A.; MOSQUERA, R. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 292.

LOPES, T. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da lei 12.973/14 e seus potenciais impactos tributários. In: LOPES, A.; MOSQUERA, R. (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). v. 6. São Paulo: Dialética, 2015. p. 573.

MOSQUERA, R.; LOPES, A. O direito contábil - fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 69.

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

RAUPP, F.; BEUREN, I. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2013. p.76-97.

REVISTA DA RECEITA FEDERAL: estudos tributários e aduaneiros. v. 1, n. 2. Brasília: Receita Federal, 2015. Disponível em: <
<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

REZENDE, F. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 159-171.

SANTOS, M. **Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ**. São Paulo: Atlas, 2015.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000. p. 207.