



Das regras contábeis internacionais às alterações internas e seus efeitos tributários

Prof. Fernando Zilveti



Introdução

O IASB (International Accounting Standards Board), com sede em Londres, emite normas para a elaboração de demonstrações financeiras a serem utilizadas por empresas atuantes no mercado de capitais e reguladas.



Os comitês e conselhos

O IASB congrega comitês responsáveis pela elaboração da padronização normativa. O IASC é o comitê de normas internacionais de contabilidade. O SAC é um conselho consultivo para essa finalidade, que reporta para o IASC. Há um comitê de interpretação de normas internacionais de contabilidade, a IFRIC. O SIC, comitê de interpretação dá aconselhamento técnico sobre as normas emitidas pelo IASB.



As normas internacionais de contabilidade

As normas internacionais de contabilidade são, afinal, um padrão contábil, fruto de uma série de pronunciamentos efetuados por instituições e técnicos integrantes do IASB. Dos efeitos jurídicos devemos nos preocupar no estudo do Direito Tributário.



Denominação das normas contábeis internacionais

As normas produzidas pelo IASB são emitidas sob algumas denominações, como IFRS – International Financial Reporting Standards, IAS – International Accounting Standards, IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee e SIC – Standing Interpretation Committee.



Objeto da normatização internacional contábil

As IFRS tratam de: adoção inicial da padronização; pagamentos baseados em ações; combinação de negócios; contratos de seguro; ativos não correntes mantidos para venda e operações descontinuadas; exploração e avaliação de recursos minerais; transparência dos instrumentos financeiros; e segmentação das operações.



Objeto da normatização internacional contábil

As IAS tratam de: apresentação de demonstração contábil; estoques; fluxo de caixa; práticas contábeis, mudanças de estimativa e erros; eventos subseqüentes; contratos de construção; imposto de renda; relatório por segmento; ativo imobilizado; receita; benefícios a empregados; subvenções governamentais; efeitos de mudança de taxa de câmbio; custo de empréstimos; partes relacionadas; planos de benefício e aposentadoria; demonstrações contábeis; sociedades coligadas; ativos intangíveis; etc.



Utilidade das normas

As normas produzidas pelo IASB tramitadas nessa instituição e propostas em audiências públicas, traduzidas em diversos idiomas, têm utilidade em empresas de capital aberto listadas em bolsas de valores através do mundo. O IASB também elabora normas para aplicação restrita a empresas de capital fechado, porém com obrigatoriedade de prestação de contas ao público.



Adaptação necessária

Para implementar as novas regras de padronização de demonstrações financeiras podem ser tomados alguns exemplos bastante instrutivos. Na Europa, Ásia e Oceania, que já passaram por um processo recente de implementação das normas IFRS a seus sistemas normativos internos, a adaptação não foi imediata e está longe de alcançar o objetivo inicialmente traçado.



Adaptação na Alemanha

O Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), lei introduzida no sistema legal alemão em 28.5.2009, modificou o Código Comercial (HGB), numa adaptação profunda do direito contábil aos padrões internacionais de contabilidade. O regime da BilMoG passou a vigorar como obrigatório para todas as empresas a partir de 31.12.2009. A alteração no regime contábil alemão não trouxe conseqüências fiscais para as empresas em geral. A essência econômica é o espírito dessa norma.



Adaptação brasileira

A adequação do princípios contábeis brasileiro (BR GAAP) aos padrões internacionais demandou a elaboração da Lei n. 11.638/07 e Lei n. 11.941/09. Dezenas de outras regras são produzidas, regularmente, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, submetidas à aprovação das agências reguladoras. A CVM, o BACEN, a SUSPEP, a ANEEL tornaram obrigatória a observância das novas regras contábeis para as empresas reguladas.



Convergência

A convergência das normas internacionais de contabilidade em relação ao sistema brasileiro provocou a edição de Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que trouxe a “primazia da essência sobre a forma”(item 35). Essa diretriz foi ratificada pelo Conselho Federal de Contabilidade (Res. 1.121/08) e pela CVM (Del. N. 539/08).



Objetivo da normas contábeis

O objetivo dessas normas é, principalmente, dar transparência e confiabilidade para as informações do interesse dos investidores no mercado de capitais cada vez mais globalizado. O desempenho corporativo das empresas de capital aberto podem ser analisados tomando em conta um padrão universal de contabilidade. Investiga-se, então, os limites da concessão legal a um padrão extralegal.

Princípio das normas internacionais de contabilidade

As normas internacionais de contabilidade seguem o princípio da essência econômica. Na contabilidade de modo geral, a essência econômica prevalece sobre a norma. Esse princípio não se relaciona, necessariamente, com o correlato jurídico “substance over form”, um meio de interpretação para combater negócios jurídicos elusivos.



A influência da contabilidade no Direito Tributário

As normas internacionais de contabilidade, ao perseguir a essência econômica, numa aproximação lógica com o Direito, estariam de acordo com a teoria do tipo. Numa visão daquilo que a contabilidade pretende revelar com normas voltadas para a realidade econômica dos fatos investigados, sua base dura seria a lei, enquanto o halo se volta para o conteúdo econômico do que pretende revelar.



A influência da contabilidade

As normas internacionais de contabilidade, com a Lei n. 11.638/07, alteraram a direção da legislação societária, no sentido de contemplar a evolução patrimonial da sociedade, não mais sob a perspectiva civil, mas principalmente filiada aos padrões internacionais de contabilidade. O abandono da posição civil do fenômeno empresarial trouxe dúvidas acerca dos reflexos dessas modificações para a tributação.



A desejável neutralidade tributária

A Lei n. 11.638/07 trouxe expressa a preocupação do legislador com a neutralidade tributária das alterações na contabilidade para harmonizar as normas contábeis do modelo anterior não trariam efeitos tributários. O dispositivo dessa lei foi, posteriormente revogado e substituído pelo Regime Tributário de Transição (art. 15 a 24 da Lei n. 11.941/09). A neutralidade foi preservada.



O efeito tributário

O regime do RTT propõe para fins fiscais a manutenção dos critérios de reconhecimento de receitas, despesas e custos na apuração do lucro líquido do exercício vigentes em 31.12.2007, antes da entrada em vigor da Lei n. 11.638/07. Evitou-se, assim, que as alterações contábeis aos padrões internacionais produzissem efeitos fiscais.



Duas contabilidades?

As empresas têm, então, duas contabilidades, uma para atender a Lei n. 11.638/07, e a segunda elaborada a partir dos ajustes da primeira, para apurar o lucro líquido, segundo regras anteriores a 31.12.2007. O lucro real não toma o lucro líquido contábil mas o lucro líquido apurado segundo normas vigentes anteriormente às alterações contábeis e societárias.



Dois lucros?

A disposição a comandar o lucro real está expressa no artigo 43 do CTN. O lucro real, afinal, são vários “lucros reais”, tomando em conta a disponibilidade jurídica e econômica da renda. A contabilidade sob padrão internacional revela, do ponto de vista econômico, um acréscimo de disponibilidade. Esse acréscimo, porém, não se afasta da disponibilidade jurídica. Essa disponibilidade seria aquela econômica prevista no artigo 43 do CTN, com as conseqüências fiscais previsíveis.



Lucro real abrangente

A consequência das alterações legislativas em atenção ao novo padrão contábil internacional é, afinal, um lucro real, conceitualmente afinado com os predicados da essência econômica. A flexibilização da legalidade é, portanto, a principal contribuição das novas regras contábeis. Quando o conceito econômico de renda é convertido em norma, passa a ser jurídico. O conceito de acréscimo patrimonial da Lei n. 11.638/07 é tão jurídico quanto o do Código Civil.



Novo lucro real

As alterações legislativas em atenção ao novo padrão contábil internacional pode contribuir, no futuro, para a concepção de um novo lucro real, sem incompatibilidade com o disposto no artigo 43 do CTN. Esse lucro real novo estaria informado pelo princípio da capacidade contributiva, limitador da flexibilização do princípio da legalidade no Direito Tributário brasileiro.

Caso do arrendamento mercantil financeiro e o “leaseback

O contrato de arrendamento mercantil tem natureza híbrida. Representa, em princípio, uma locação conjugada com opção de compra. O chamado leasing congrega, porém, algumas modalidades, dentre elas, a modalidade de leasing financeiro e “leaseback”, objeto da análise. O arrendamento mercantil tem, portanto, essência econômica múltipla. Engloba locação, financiamento e outros serviços.



Consideração fiscal do efeito econômico

A RFB entendeu que as alterações trazidas pela Lei n. 11.638/07 devem ser observadas por todas as pessoas jurídicas obrigadas por lei a produzirem demonstrações financeiras, independentemente de opção pelo RTT. (Solução de consulta n. 5/09). As alterações produziriam efeitos, porém, apenas para as empresas optantes pela não adoção do RTT.

Consideração contábil do leasing financeiro e do "leaseback"

A autoregulação contábil por normas internacionais de contabilidade ou por seus correlatos institutos normativos brasileiros como o CPC (PT n. 6, n. 13 e OT n. 2), ratificados por agências reguladoras, dão ao arrendamento mercantil uma relevância econômica a ser apreciadas pela legislação tributária, com conseqüências fiscais previsíveis. Ocorre, afinal, a delegificação em matéria fiscal.



Consideração contábil afeta a tributação do fato arrendamento?

A consideração econômica do arrendamento mercantil, com base nas alterações no tratamento contábil da modalidade financeira e do “leaseback” pode alterar as bases de cálculo do IR e CSLL, como afetam o PIS e COFINS. O princípio da essência econômica pode auxiliar o intérprete ao desvendar as transações, num novo conceito de renda. O tipo legal renda está preservado.

A substância econômica do fato arrendamento

A substância econômica do arrendamento mercantil, sob a nova ótica contábil, é a sua essência econômica. No arrendamento financeiro, bem como no “leaseback”, a essência é financeira. Assim merece ser tratada, então, para fins tributários.



Análise do caso perante a Constituição

Adote-se a posição do STF de que cada item da lista de serviços (no caso da LC n. 116/2003), comporta interpretação ampla e analógica, exaurida no âmbito do gênero enunciado.

No recente caso de leasing financeiro, o Min. Eros Grau voltou a acertar na apreciação do tipo no Sistema Tributário brasileiro. Disse que o leasing financeiro é um contrato autônomo, que tem como núcleo o financiamento que, por sua vez, é um serviço sobre o qual o ISS incide. Não é unicamente uma obrigação de dar. Exerce o prestador de serviços, uma atividade diversificada.



Conclusão

O sistema jurídico é, portanto, complexo e plural. Nesse contexto o ordenamento jurídico não é mais piramidal, como na metáfora de Kelsen. A interdisciplinaridade, característica da modernidade, exige um sistema normativo horizontal e circular, como uma rede entrelaçada. A figura da rede entrelaçada é própria da visão atual do tipo. O novo centro policêntrico e horizontal não exclui o legislador do papel central na produção normativa.



FIM

OBRIGADO !