

Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil

Victor Borges Polizelli

Advogado em São Paulo. Mestre e Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da USP.

Resumo

O presente artigo aborda o tema das relações entre o Direito (Contábil) Comercial e o Direito Tributário, enfocando o sistema tributário brasileiro para questionar se ele contém atributos de conformidade do Direito Tributário ao Direito Contábil em conjunto com uma conformidade financeira, e também se as demonstrações contábeis são de alguma forma integradas por regras tributárias. Assumindo-se que o balanço comercial e fiscal podem apresentar diferentes níveis de conexão, o artigo também examina atributos da relação entre demonstrações contábeis e fiscais para fins de definir sua classificação mais apropriada em vista de estudos acadêmicos relevantes nesta área.

Abstract

The present article addresses the issue of the relationships between the commercial (accounting) law and tax law, focusing the Brazilian tax system to inquire whether it contains features a book-tax conformity in connection with a financial conformity, and if it also the financial reporting is somehow integrated by tax rules. Assuming that the commercial and tax accountings can be connected in different levels, the article also examines the attributes of the Brazilian book-tax relationship in order to define its proper classification in view of relevant academic studies in this field.

1. Introdução

O Direito Tributário tradicionalmente estabelece relações com outros ramos do Direito e, em muitos casos, deles aproveita princípios, regras e conceitos. Tal vinculação com outros ramos é tão comum que caberia inclusive indagar-se o contrário: se haveria algum ramo de Direito que não estivesse relacionado com o Direito Tributário. Numa análise cuidadosa, será difícil encontrar um ramo de Direito que de alguma maneira, direta ou indireta, não se relacione com o Direito Tributário¹. Nessa perspectiva, o presente estudo enfoca particularmente as relações que o Direito Tributário constrói com o Direito Privado (Comercial) e, mais espe-

¹ Cf. VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9ª ed., atual. e ampl. Buenos Aires: Astrea, 2007, pp. 232-233.

cificamente, as relações que o Direito Tributário pertinente à apuração do imposto de renda fixou ao longo do tempo com o Direito Contábil.

O tema desta específica relação ganhou uma atenção inusitada no momento atual em razão da extraordinária expansão verificada na legislação contábil, promovida com vistas à harmonização das regras contábeis brasileiras com os chamados “padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”. O Direito Contábil está passando por um processo evolutivo inédito no Brasil e a medida adotada com relação ao Direito Tributário foi a de simplesmente fazê-lo aguardar. Quebrou-se um vínculo duradouro e estabeleceu-se um regime tributário de transição, que deverá valer até que se tenha uma exata medida dos impactos que as alterações do Direito Contábil potencialmente trarão para a apuração de tributos.

O histórico desta ruptura, bem como os procedimentos a serem adotados durante o período transitório são bastante relevantes e merecem atenção do jurista e aplicador da lei. Mas não é exatamente este tema que o presente artigo se propõe a examinar². O que se busca aqui é, antes, traçar fundamentos teóricos básicos a respeito da relação entre o Direito Tributário do Imposto de Renda e o Direito (Comercial) Contábil, perquirindo-se quais princípios e regras específicos dominam esta relação, bem como investigando-se modelos de vinculação identificados no Direito comparado para verificar quais parâmetros específicos são adotados em outros sistemas normativos e quais são os seus principais impactos para a apuração do lucro contábil e do lucro tributável.

O movimento de mudança das regras de Direito Contábil veio de maneira tão abrupta³ que não houve tempo hábil para se avaliar se a vinculação automática entre o Direito Tributário e o Direito Contábil continuava a ser um fenômeno desejável. Há certamente vantagens em se manter tal vinculação. Embora seja fortemente influenciado por uma visão econômica, o lucro apurado pela contabilidade comercial (mesmo após as Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09) revela uma noção de “renda” tão jurídica e aceitável quanto o lucro que se apurava antes desta reforma⁴. Afora a incerteza quanto à grandeza das variações que essas mudanças na legislação contábil podem provocar, não há impedimentos jurídicos para que o Direito Tributário continuasse alinhado com o Direito Contábil.

² Sobre o tema das alterações recentes na legislação contábil e o regime tributário de transição, excelentes trabalhos foram publicados recentemente em: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010; e FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Aspectos Tributários da Nova Lei Contábil: Lei 11.638/07 (com a Lei 11.941/09)*. São Paulo: MP, 2010.

³ A Lei nº 11.638 foi publicada em 28 de dezembro de 2007 e passou a ter eficácia já no ano de 2008, (afetando potencialmente a apuração do imposto de renda dos anos de 2008 e 2009, seja porque a redação dada ao parágrafo 7º do artigo 177 da Lei nº 6.404/76 era de interpretação controversa, seja porque este mesmo parágrafo 7º acabou sendo revogado em 2009).

⁴ Luís Eduardo Schoueri demonstra que os novos padrões contábeis representam ofensa à legalidade ou à segurança jurídica, e tampouco ao conceito de renda que está atualmente retratado no artigo 43 do Código Tributário Nacional. (Cf. “O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 261-263)

Acerca das diferentes formas com que tal inter-relação entre os dois destacados ramos do Direito pode se estabelecer, pretende-se, ao final deste trabalho, com base em metodologia empregada em estudos científicos sobre o tema, identificar claramente qual modelo de vinculação o sistema brasileiro adota para a amarração entre o Direito Tributário e o Direito Contábil.

Alexsandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera pontuaram recentemente que o estudo metodológico da interface conceitual entre as disciplinas do Direito e da Contabilidade ainda é bastante incipiente no Brasil⁵. Em linha com este alerta, destaca-se que tampouco se busca aqui oferecer um estudo exaustivo do tema, pois ainda há muito que se explorar e os aspectos aqui tratados são meramente introdutórios e não refletem, portanto, grande parte das implicações que se pode discutir nesta seara.

1.1. *Advertências terminológicas*

Tendo em vista que o tema ora focado já foi objeto de diferentes abordagens e estudos ao longo do tempo (sobretudo em outros países), há uma grande variação no uso de determinados termos e expressões que, muitas vezes, designam um mesmo fenômeno. Não obstante isso, a abordagem da vinculação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário praticamente não se mostrou digna de atenção relevante da doutrina brasileira, pelo menos não no período que antecedeu a edição das Leis n^{os} 11.638/07 e 11.941/09⁶. Assim, não há termos comumente empregados pela doutrina jurídica brasileira para designar formas específicas de tal relação ou efeitos peculiares a ela associados.

Tendo isso em vista, busca-se aqui primeiro esclarecer qual sentido se atribui a determinadas expressões que serão empregadas ao longo deste estudo (Direito Contábil, balanço fiscal, balanço comercial, lucro contábil etc.) para facilitar seu entendimento e permitir sua comparação com noções semelhantes. Parte-se, outrossim, do princípio de que, ao se designar uma realidade normativa, há sempre um certo grau de convencionalismo na escolha de termos e expressões. Logo, para fins de viabilizar a comunicação científica, faz-se necessário previamente definir o sentido que se atribui a referidos termos e expressões.

⁵ Cf. LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. "O Direito Contábil: Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e implicações". In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 56.

⁶ Houve estudos no Brasil sobre balanço fiscal e aspectos fiscais e jurídicos do balanço, notadamente no período anterior à Lei n^o 6.404/76. Após a Lei n^o 6.404/76 e o Decreto-lei n^o 1.598/77 foram raras as abordagens da relação entre os Direitos Contábil e Tributário. São dignos de nota: BOUCHER, Hercules. *Estudos de Imposto de Renda e Contabilidade: Tributação das Pessoas Jurídicas*. São Paulo: Saraiva, 1950; CARNEIRO, Erymá. *O Balanço Fiscal no Direito e na Contabilidade*. Rio de Janeiro: [S. N.], 1950; SILVA, De Plácido e. *Normas Jurídicas na Contabilidade*. 2^a ed. Curitiba: Guaíra, 1950; PFALTZGRAFF, Rogério. *Organização do Balanço*. Rio de Janeiro: Edições Minerva, 1958; CARNEIRO, Erymá. *Aspectos Fiscais da Contabilidade*. São Paulo: Edições Financieiras, [provavelmente] 1960; CARNEIRO, Erymá. *Aspectos Jurídicos do Balanço*. São Paulo: Edições Financieiras, [provavelmente] 1960; BATALHA, Wilson de Souza Campos. *A Lei das S.A. e o Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1978; ROMEU, Alceu de Castro; MENDES, Celso; CARNEIRO, Paulo Baltazar; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. *Contabilidade Tributária: Doutrina e Direito Contábeis*. São Paulo: Esaf/Atlas, 1985.

Não se pretende, com estas advertências terminológicas, criar expressões novas, mas tão somente indicar aquelas que são mais utilizadas em estudos científicos e definir quais expressões parecem ser mais adequadas à realidade do sistema brasileiro.

1.1.1. *Direito Contábil, Contabilidade, demonstrações financeiras*

Um dos primeiros pontos que é necessário deixar claro é que existe uma “Contabilidade” que é regida pelo Direito e existe outra “Contabilidade” que não o é. No âmbito traçado por este estudo, enfoca-se apenas de uma contabilidade regida pelo Direito, isto é, o conjunto de regras e princípios que regula o registro dos fenômenos de acordo e com atenção aos seus aspectos jurídicos.

Ao se reconhecer o caráter normativo do conjunto de regras do Direito Comercial que se volta para a Contabilidade (isto é, o Direito Contábil), fala-se naturalmente da Contabilidade (jurídico-) financeira, ou seja, aquela voltada para a elaboração das demonstrações financeiras. Tais demonstrações, guiadas por objetivos próprios do Direito Comercial, fornecem informações relevantes decorrentes de *atos jurídicos* praticados pela empresa (exemplos de tais informações são: lucro passível de distribuição, quantidade e valor do patrimônio, distribuição do valor agregado). Este caráter jurídico e a necessária observância do Direito pela Contabilidade já eram aspectos reconhecidos por De Plácido e Silva⁷, sendo enfatizados também por Pfaltzgraff⁸ e outros autores que se ocuparam da matéria no passado mais recente⁹.

Particularmente no momento atual, verifica-se que alguns autores, no afã de declarar a insubmissão do Direito Tributário às novas regras contábeis, procuram aparentemente descaracterizar o Direito Contábil (Comercial, Empresarial, Socie-

⁷ “Razoavelmente, pois, sendo a governadora de fatos econômicos, os quais se podem gerar de fatos jurídicos, ou dos quais se podem estabelecer negócios com relações jurídicas definidas, a *Contabilidade*, embora se apresente, fundamentalmente, uma disciplina de caráter econômica, não se pode afastar do Direito, mantendo com ele necessária subordinação.

(...) quando funciona, ditando as regras necessárias ao registro dos fatos econômicos, para que os valores referentes se incorporem ao patrimônio da entidade, há que atender às regras legais ou normais jurídicas dispostas para esse fim. É que, nesta face, os fatos econômicos registráveis ou contabilizáveis se fundam em operações de toda sorte, geralmente, importando em fatos ou negócios jurídicos, de que resultam obrigações ou deveres jurídicos a cumprir.” (Cf. SILVA, De Plácido e, *op. cit.* (nota 6), p. 10)

⁸ “E, queiram ou não, a Contabilidade mantém íntimas relações com o Direito. Não se lhe pode tirar tais relações. Nem negar. Senão, vejamos: o Balanço decorre de uma Contabilidade legal. Se não existir a legalidade da Contabilidade, essa Contabilidade não tem valor. É necessário que a contabilidade obedeça às regras de direito, para que tenha valor jurídico. Pode estar perfeitamente certa, sob o ponto de vista contábil, e errada sob o ponto de vista jurídico. Não terá valor. É necessário, repetimos, que os dois pontos - contábil e jurídico - se harmonizem, para que possamos dizer que a contabilidade está perfeita.” (Cf. PFALTZGRAFF, Rogério, *op. cit.* (nota 6), p. 81)

⁹ “A doutrina jurídica da Contabilidade, que é o Direito Contábil, tornou-se necessária para diminuir as, talvez, inevitáveis manipulações sociais no comportamento dos tomadores de decisões econômicas via informações financeiras adulteradas, especialmente nos campos dos Direitos Comercial, Financeiro, Econômico e Tributário. (...)

Exemplo disso é o do Estado que, através da normatização jurídica da Contabilidade (Direito Contábil), ao estabelecer a estrutura e o conteúdo de uma demonstração financeira (contábil), objetiva coetar elementos para uma ação fiscalizadora (Direito Tributário), econômica (Direito Econômico) e social (Direito Social).” (Cf. ROMEU, Alceu de Castro *et alli*, *op. cit.* (nota 6), p. 22)

tário) como um ramo didático do Direito, denominando tal conjunto normativo apenas de “contabilidade” ou de “demonstrações financeiras” e tratando as regras contábeis (do Direito Comercial, ressalte-se) como se eles fizessem parte de algo subversivo, desrespeitador e contrário ao Direito, particularmente incondizentes com as noções de Direito Privado. Essa “Contabilidade”, que tanto se critica, é descrita como um fenômeno alheio ao Direito, uma criação dos profissionais da Contabilidade que desvirtua formas contratuais do Direito Privado e qualifica as transações comerciais a seu bel prazer, privilegiando noções econômicas (estas também são tratadas como fenômenos espúrios, não albergados pelo Direito) em vez de respeitar as noções clássicas de Direito Privado.

Pois bem, essa postura de negação de juridicidade não parece adequada¹⁰. A “Contabilidade” que aqui se comenta (e é exatamente essa contabilidade que é relevante para o Direito Tributário) compreende o conjunto dos princípios e regras delineados pelo Direito Comercial, particularmente pela Lei nº 6.404/1976, pelo Código Civil, pela legislação esparsa e também pelos *princípios de contabilidade geralmente aceitos*. Esta “Contabilidade” é um fenômeno regulado pelo Direito. As demonstrações financeiras elaboradas em consonância com os ditames do Direito Comercial devem sim atender às noções de Direito Privado e não se desvinculam das qualificações construídas por normas estruturadas em outros ramos jurídicos.

Existe, é claro, um campo amplo da “Contabilidade” que não é regulado pelo Direito. Mas não é disso que se pretende tratar aqui. Os profissionais da Contabilidade operam esta “Contabilidade não jurídica” quando elaboram demonstrações financeiras não reguladas pelo Direito (por exemplo, relatórios gerenciais para cálculo de EBITDA, análises de custeio, alavancagem, custo de oportunidade, ferramentas de gestão e avaliação de desempenho etc.). Essa Contabilidade não jurídica, ou “Contabilidade gerencial” também pode envolver as demonstrações financeiras previstas no Direito Contábil (Comercial) quando não adotar as restrições impostas pelo Direito. Por exemplo, quando se utilizam as noções de “custo corrente” ou “custo de reposição” em vez do princípio do “menor valor entre custo ou mercado”¹¹, estar-se-á produzindo demonstrações financeiras puramente contábeis (da “Contabilidade não jurídica”), contrárias ao Direito vigente e divergentes daquelas demonstrações financeiras previstas atualmente pelo Direito Comercial.

Pode-se dizer que a evolução histórica da Contabilidade demonstra um crescente processo de juridicização. Foi, aliás, esse mesmo processo de juridicização que permitiu alguns dos fenômenos discutidos adiante, de remissão normativa do Direito Tributário ao Contábil. Pode parecer uma tautologia¹², mas o Direito Contábil somente pode exercer o papel de Direito supletivo ao Direito Tributário se for reconhecido como *Direito*.

¹⁰ Não é atacando a “Contabilidade” e qualificando-a como algo alheio ao Direito que se obtém a conclusão desejada (de que o Direito Tributário supostamente não se submete ao Direito Contábil). Nosso sistema foi desenhado originalmente com base numa *relação de dependência* do Direito Tributário ao Contábil (conforme se verá ao longo deste trabalho) e não se afasta essa condição por meio da negação de juridicidade às demonstrações financeiras comerciais.

¹¹ Obrigatório para determinados itens das demonstrações financeiras da “contabilidade jurídica” segundo prescrevem o artigo 183, incisos II, III e IV da Lei nº 6.404/76 e o art.1.187, incisos I, II e III do Código Civil.

¹² Conforme pontua Amparo Navarro Faure, em *El Derecho Tributario ante el Nuevo Derecho Contable*. Madrid: La Ley, 2007, p. 32.

A crítica feita em 1985, em obra coletiva da Escola de Administração Fazendária¹³, quanto à necessidade de se tratar como Direito algo que jurídico é, ainda continua válida nos tempos atuais. Particularmente hoje se verifica um movimento de (reconhecimento da) juridicização da Contabilidade¹⁴. Reconhecer o caráter jurídico deste Direito Contábil é, assim, o ponto de partida para o estudo das relações deste ramo do Direito com o Direito Tributário¹⁵.

1.1.2. Balanço comercial e balanço fiscal

Outro conjunto de expressões que merece maior esclarecimento compreende o “balanço comercial” e o “balanço fiscal”. De maneira bastante simples e direta esclarece-se que ambas as expressões designam genericamente “demonstrativos”, “demonstrações”, “relatórios de apuração” etc. que sejam elaborados para fins “comerciais” (conforme os ditames da legislação comercial) ou “fiscais” (em consonância com a legislação tributária).

Tanto quanto foi possível apurar em levantamento bibliográfico sobre este tema, aparentemente a expressão “balanço fiscal” foi empregada pela primeira vez no Brasil em 1950, em obra de Erymá Carneiro¹⁶:

“São tantos os aspectos que o balanço pôde apresentar, que o Direito Tributário acabou por prescrever normas para sua apresentação, ao lado do balanço normal que as emprêsas levantam ano a ano.

Daí as expressões balanço comercial e balanço fiscal.

O balanço comercial é o levantado de acôrdo com as normas do direito comercial (...).

Já o balanço fiscal apresenta aspecto inteiramente diverso, por isso que o Direito Fiscal, procurando cada vez mais estender sua especialização, fixa normas a que deve obedecer o levantamento dos balanços, as quais deverão prevalecer para os efeitos fiscais, sobretudo no que se refere à forma de apuração dos lucros e à valorização e desvalorização dos elementos patrimoniais, o que, no fim de tudo, equivale à variação dos resultados.”

Embora se saiba que o termo “balanço”, em seu sentido mais específico, designe uma demonstração específica da Contabilidade (qual seja, o balanço patrimonial -¹⁷ de caráter *estático*, pois retrata um momento temporal específico), ele

¹³ Segundo os autores: “o advogado tem ‘medo’ de Direito Contábil e chega-se ao cúmulo de, *e.g.*, quanto aos artigos 175 a 206 da Lei das Sociedades por Ações, chamar um contador (que acaba, ironicamente, achando que ‘aquilo’ não é Direito) para interpretá-los como se de Direito não fossem e de Direito não tratassem” (cf. ROMEU, Alceu de Castro *et alli*, *op. cit.* (nota 6), p. 33).

¹⁴ Elidie Palma Bifano ressalta que este ramo do Direito é vasto, porém, não se encontra consolidado e não vem sendo tratado com a independência que merece (“Contabilidade e Direito: a Nova Relação”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 120-121).

¹⁵ Esclarece-se que, ao longo deste trabalho e a partir deste momento, as expressões “Direito Contábil”, “Contabilidade”, “regras das demonstrações financeiras”, “regras da escrituração mercantil”, “Contabilidade comercial” (societária, empresarial) são empregadas como sinônimas.

¹⁶ Cf. CARNEIRO, Erymá. *O Balanço Fiscal no Direito e na Contabilidade*. Rio de Janeiro: [S. N.], 1950, p. 16.

¹⁷ Regulado na Seção III (“Balanço Patrimonial”), do Capítulo XV (“Exercício Social e Demonstrações Financeiras”), da Lei nº 6.404/76, bem como nos artigos 1.179 e 1.188 do Código Civil (dentre outros dispositivos normativos).

assume um caráter de ambiguidade quando empregado nos estudos sobre as relações entre Direito Contábil e Direito Tributário. No mais das vezes, as expressões “balanço comercial” e “balanço fiscal” referem-se às demonstrações de resultado (aquelas que apresentam um caráter *dinâmico*), isto é, dizem respeito à apuração do lucro contábil ou do lucro fiscal (pois é particularmente a apuração do lucro o ponto mais sensível desta discussão). As colocações feitas por Pfaltzgraff¹⁸ e novamente Erymá Carneiro¹⁹, estudiosos da matéria no Brasil, bem demonstram isso.

Em algumas vezes, porém, tais expressões são empregadas com um sentido coletivo, agregador de um conjunto de demonstrações. Pode-se falar de “balanço comercial” e “balanço fiscal”, portanto, como sinônimo de “demonstrações financeiras” (do Direito Contábil) ou “demonstrações fiscais” (referindo-se ao conjunto de livros e registros do Direito Tributário). As definições transcritas abaixo confirmam esta amplitude que o termo “balanço” pode assumir:

“Balanço é o conceito genérico para uma variedade de apurações numéricas em partidas dobradas dedicados à demonstração do patrimônio empresarial. As formas de apresentação dessas apurações que são relevantes para fins fiscais compreendem o balanço fiscal, o balanço de ajustes e o balanço comercial.”²⁰

“As espécies de balanços decorrem da ocasião da elaboração do balanço e dos propósitos a que eles se destinam. (...)”

A espécie mais importante dentre os balanços ordinários são os balanço anuais, que em conjunto com a demonstração de resultados formam o encerramento anual.”²¹

¹⁸ “O lucro que se apura em Balanço é o lucro comercial. Êsse lucro é um. Outro lucro é o chamado fiscal. Não quer dizer que tenhamos que levantar dois balanços, um comercial, outro fiscal, realmente, objetivamente. Não. Mesmo que se não levante, êsses balanços existem. Isto porque, de um lado as normas do direito positivo impõe regras a que se deve obedecer; de outro lado os estatutos ou os contratos também estabelecem normas. Êsses dois aspectos da questão formam e dão origem ao que pròpriamente chamamos de Balanço comercial, e, conseqüentemente, lucro comercial. De outro lado ainda, surge a lei do impôsto de renda, que determina normas também para a apuração do lucro. Quando se obedece a tais normas, então, eis que estamos dando vida ao lucro fiscal. E, por extensão, ao Balanço Fiscal. Não se preocupe o contabilista em realizar o seu Balanço Fiscal; que se realize o seu Balanço Comercial, êsse sim. Depois, se for preciso, em uma folha de demonstrativo especial para o Impôsto de Renda, face ao capítulo IV, art. 37 e seguintes, restabeleça ditos cálculos. Estará formado aí, o Balanço Fiscal.” (Cf. PFALTZGRAFF, Rogério, *op. cit.* (nota 6), p. 85)

¹⁹ “O balanço fiscal é o balanço feito para pagamento dos impostos, especialmente do impôsto de renda e do impôsto adicional de renda (lucros extraordinários). O balanço fiscal tem por base os elementos do balanço comercial e se destina a comprovar o lucro fiscal das emprêsas. Por isso êle está sujeito a um mecanismo especial, fixado nas leis fiscais, mecanismo êsse que deve ser obedecido na contabilidade, sempre que possível, e, nos casos de impossibilidade, deverá ser cumprido extra-contabilisticamente, por meio de adaptações do balanço comercial. Diferencia-se, assim, desde logo, o balanço comercial do balanço fiscal, porque êste está em função da necessidade de fiscalização dos tributos, que para isso fixa um conceito fiscal de resultados.” (Cf. CARNEIRO, Erymá. *Aspectos Fiscais da Contabilidade*. São Paulo: Edições Financeiras, [provavelmente] 1960, p. 71)

²⁰ Tradução livre de: “Bilanz ist der Oberbegriff für eine Vielzahl von zweiseitigen Rechenweerken, zur Darstellung des Betriebsvermögens. Erscheinungsformen mit steuerlichen Relevanz sind die Steuerbilanz, Ergänzungsbilanz, und Handelsbilanz.” (Cf. WACKER, Wilhelm H.; SEIBOLD, Sabine; OBLAU, Markus. Bilanz (verbete). *Lexikon der Steuern*. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, 2000, p. 48)

²¹ Tradução livre de: “Die Arten der Bilanzen ergeben sich aus den Anlässen der Bilanzaufstellung und aus den Zielsetzungen, die mit der Bilanzaufstellung verfolgt werden. (...) Die wichtigste Art

Em países nos quais o estudo metodológico dos balanços comercial e tributário já se encontra mais avançado, tais expressões já são reconhecidas como conceitos consolidados e pertinentes a uma disciplina ou conjunto específico de conhecimento²². No Brasil, já há quem sugira o reconhecimento da disciplina “Direito Tributário do Balanço” para concentrar estudos interdisciplinares sobre o conjunto de princípios, regras, conceitos, métodos e critérios que afetam a apuração de tributos²³.

Vale ressaltar também que não necessariamente deve-se verificar um conjunto normativo isolado de regras do Direito Tributário para que se possa reconhecer a existência de um balanço fiscal. As normas de Direito Tributário podem se apoiar parcialmente no Direito Contábil e, ainda assim, demandarem a elaboração de um balanço fiscal. E quanto a este balanço fiscal, portanto, não é essencial que ele seja uma demonstração totalmente autônoma e independente do balanço comercial. Tal como se verá em maior detalhe adiante, mesmo países que adotam sistemas de “balanço duplo” (*i.e.*, com o reconhecimento dos dois balanços) podem ter no balanço fiscal uma demonstração parcialmente dependente do balanço comercial e, por outro ângulo, países com sistemas de “balanço único” também podem tratar a disciplina de Direito Tributário do Balanço como autônoma.

Feitas essas observações, esclarece-se que as expressões “balanço comercial” e “balanço fiscal” são empregadas neste trabalho preponderantemente com um sentido mais específico, referindo-se à demonstração de resultado, do Direito Contábil, e à apuração do lucro real, do Direito Tributário²⁴.

1.1.3. *Lucro contábil e lucro fiscal*

Seguindo-se um escalonamento do mais geral ao mais específico, resta esclarecer o sentido de expressões mais comuns: lucro contábil e lucro fiscal.

Lucro contábil é sinônimo de “resultado do exercício”, “lucro antes do imposto de renda (Lair)”²⁵ e também se identifica com um dos sentidos da expressão “lucro líquido”. Trata-se do resultado apurado na escrituração mercantil, seguindo-se regras e princípios do Direito Contábil.

Convém ressaltar que a expressão “lucro líquido” é também ambígua: significa uma coisa no Direito Tributário e outra no Direito Comercial. No âmbito do Direito Tributário ela diz respeito ao lucro (no sentido de “resultado do exercício”)

der ordentlichen Bilanzen sind die Jahresbilanzen, die zusammen mit der Erfolgsrechnung den Jahresabschluss bilden.” (Cf. WÖHE, Günter. Bilanz [verbetet]. In: STRICKRODT, Georg. *Handwörterbuch des Steuerrechts: unter Einschluss von betriebswissenschaftl. Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwiss.*, 2ª München und Bonn: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1981, p. 266 (item B “Arten der Bilanz”))

²² Na Alemanha se fala de *Handelsbilanz* e *Steuerbilanz*; na Itália, *bilancio civile* (ou *bilancio d'esercizio*) e *bilancio fiscale*; na Espanha, *bilancio mercantil* e *bilancio a efectos fiscales*. Para a pesquisa de estudos feitos em língua inglesa, indica-se as expressões *commercial accounting* e *tax accounting*.

²³ Cf. PACHECO, Alexandre S. “O Uso de Conceitos Intermediários Contábeis, Jurídicos e Fiscais em Matéria Tributária”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coords.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 34-36.

²⁴ Para a referência coletiva às demonstrações da Contabilidade, preferem-se as expressões “demonstrações financeiras” e “escrituração mercantil”.

²⁵ Cf. artigo 187, inciso V, da Lei nº 6.404/76.

que, apurado pela Contabilidade, serve de base inicial para a apuração do lucro fiscal²⁶. Porém, no âmbito do Direito Contábil, o lucro líquido é o montante que remanescer do “resultado do exercício” depois de deduzidas a provisão para o imposto de renda e determinadas participações no lucro²⁷. Aquilo que o Direito Tributário chama de “lucro líquido” é o que o Direito Contábil denomina de “resultado do exercício”.

A seu turno, “lucro fiscal” é sinônimo de “lucro real” e “lucro tributável”. Trata-se da base de cálculo do imposto de renda de pessoas jurídicas, o qual parte do lucro contábil para, após as adições e exclusões que a lei tributária determina ou autoriza, chegar-se ao “lucro real”.

1.2. Fenômenos específicos da relação entre os Direitos Contábil e Tributário

A interface entre o Direito Contábil e o Direito Tributário pode revelar três fenômenos específicos, todos eles voltados a descrever qual desses ramos do Direito influencia o outro e quais condições e restrições os vinculam e os amarram.

A principal questão que motiva o surgimento desta junção entre os Direitos Tributário e Contábil decorre da dificuldade associada com a mensuração da renda. Ao buscar regular a apuração da renda, o legislador tributário se vê diante de um dilema central²⁸: onde deve ele buscar as regras apropriadas para mensurar o lucro no contexto empresarial? Deve o Direito Tributário produzir regras próprias, ou pode-se buscar tais regras em outros âmbitos e, neste caso, até qual limite?

Diversos conceitos de renda são oferecidos pela ciência das finanças e poderiam ser admitidos como base da tributação (renda consumo, renda produto, renda acréscimo)²⁹. Se a renda fosse definida como meros fluxos de caixa, haveria poucas dificuldades para se identificar a base tributável e também dizer as suas diferenças com relação ao lucro comercial. Isso porque os fluxos de caixa são fenômenos detectáveis e mais facilmente mensuráveis. Todavia, a mensuração da renda como um conceito desvinculado do fenômeno de recebimento de caixa é problemática. A renda é uma abstração, não é um fenômeno que se observa facilmente na natureza. E, como tal, ela não tem um significado único³⁰.

Diante deste desafio, o legislador tributário enfrenta duas questões básicas que são o fundamento dos fenômenos discutidos neste tópico³¹: (i) como regular mate-

²⁶ A expressão “lucro líquido” é utilizada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 claramente com o sentido que o Direito Contábil atribui para a expressão “resultado do exercício”.

²⁷ Conforme determina o artigo 187, incisos V, VI e VII, bem como os artigos 189, 190 e 191 da Lei nº 6.404/76. Assim, para fins do Direito Contábil, “lucro líquido” é uma grandeza necessariamente inferior a “resultado do exercício”.

²⁸ Cf. GAMMIE, Malcolm. Foreword. In: MACDONALD, Graeme. “The Taxation of Business Income: aligning Taxable Income with Accounting Income”. TLRC Discussion Paper nº 2. *The Law Review Committee & The Institute for Fiscal Studies*. London: KKS Printing, 2002, p. vi.

²⁹ Para uma visão aprofundada do quão variados são os conceitos de renda, vide: HOLMES, Kevin. *The Concept of Income: a Multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD, 2001.

³⁰ Cf. MACDONALD, Graeme. “The Taxation of Business Income: aligning Taxable Income with Accounting Income”. *TLRC Discussion Paper nº 2*. The Law Review Committee & The Institute for Fiscal Studies. London: KKS Printing, 2002, p. 3.

³¹ Cf. AGUIAR, Nina. “La Relación entre la Determinación del Beneficio Imponible en los Impuestos sobre la Renta y la Contabilidad Mercantil”. In: GARCÍA, Eusebio González; MAYER, Polyanna Vilar (coords.). *Temas Actuales de Derecho Tributario*. Barcelona: J.M. Bosch, 2005, p. 265.

rialmente o cálculo da renda tributável; e (ii) se é lícito ao contribuinte utilizar métodos valorativos distintos para fins comerciais e para fins tributários.

A análise da primeira questão traz à tona o fenômeno de *conexão normativa* do Direito Tributário com o Direito Contábil (no sentido de que este influencia aquele); ao passo que a segunda questão pode revelar um fenômeno invertido de influência, a chamada *conexão concreta*, em que se verifica o Direito Tributário demandando condutas específicas no âmbito do Direito Contábil. Nesse contexto ainda pode-se falar do fenômeno da *heterointegração*, que designa as situações de regras híbridas, as quais, embora estejam contidas em normas do Direito Tributário, acabam por preencher lacunas do Direito Contábil.

1.2.1. *Conexão normativa (ou conformidade tributária)*

Quanto à primeira questão (relativa à regulação do cálculo da renda tributável), segundo pontua Nina Aguiar, a tributação da renda exige que, para cada fato econômico, se proceda à sua *qualificação, imputação temporal e valoração*. A primeira dessas operações serve para definir se um determinado ato gera uma variação quantitativa no patrimônio da empresa, a segunda serve para determinar em qual momento temporal se considera realizada tal variação, e a terceira serve finalmente para atribuir um valor monetário a tal variação³².

Não havendo um conceito unívoco de renda, mas sim uma pluralidade de conceitos com margens subjetivas de cálculo, o Direito Tributário não pode se bastar em definir a base tributável sobre o conceito abstrato de renda. São necessárias regras e convenções valorativas para viabilizar o cálculo da renda tributável. Pode o legislador optar por fazer uma remissão ao Direito Contábil ou traçar regras específicas³³.

Estudos de Direito comparado revelam que, na generalidade dos sistemas normativos investigados, normalmente se identifica uma vinculação normativa do Direito Tributário em relação ao Direito Contábil³⁴. Aparentemente, apenas o México é um raro exemplo de país em que não existe nenhuma conexão formalmente estabelecida entre a determinação da renda tributável e o Direito Comercial³⁵. No Brasil, também se observa que o Direito Tributário, em vez de estabelecer um conjunto próprio de regras de *valoração, qualificação e imputação temporal* da renda, preferiu socorrer-se de um corpo de normas situados fora do Direito Tributário³⁶.

Este fenômeno recebe diferentes denominações. Assim, fala-se de uma “conformidade tributária” para descrever a adoção de uma presunção geral de que o lucro tributável é apurado com base nos princípios de contabilidade geralmente aceitos³⁷. A seu turno, os estudos em língua alemã costumam referir-se a ao “aspecto

³² Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), p. 266.

³³ *Idem.*

³⁴ Cf. NOBES, Christopher, *A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses and how to Apply it under IFRS*. Certified Accountants Educational Trust: London, 2004, p. 10.

³⁵ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), pp. 267-268.

³⁶ Tal vinculação foi traçada pelos artigos 6º a 8º e esclarecida também pelo artigo 67, inciso XI, do Decreto-lei nº 1.598/77.

³⁷ As expressões “conformidade tributária” e “conformidade financeira” foram cunhadas por Radcliffe (Radcliffe, G. “The Relationship Between Tax Law and Accounting Principles in the United

material do princípio da conformidade com os parâmetros contábeis”³⁸. Com esta expressão se faz referência à norma tributária³⁹ segundo a qual os princípios de contabilidade geralmente aceitos são determinantes para a apuração do lucro tributável pelo imposto de renda⁴⁰.

O levantamento bibliográfico em língua espanhola revela uma preferência pela expressão “conexão normativa” para se referir a esta relação de dependência do cálculo do imposto de renda com relação às regras do Direito Comercial. A expressão “conexão normativa” tem o predicado de acentuar o aspecto normativo desta relação entre o Direito Tributário e o Direito Contábil. Destaca-se o aspecto de que esta é uma conexão que se verifica no plano das normas abstratas aplicáveis⁴¹.

Não importando muito querer definir aqui qual seria a forma linguística mais adequada para retratar esta conexão do Direito Tributário com o Contábil, basta deixar claro que as três expressões retromencionadas e destacadas designam o mesmo fenômeno, qual seja, a regulação do processo de apuração da base de cálculo do imposto de renda por meio de uma remissão (ou um reenvio) às normas que regem a Contabilidade comercial.

1.2.2. Conexão concreta (ou conformidade financeira)

Um ponto interessante para o qual se deve chamar a atenção é o de que são distintos este fenômeno de remissão normativa (do Direito Tributário ao Direito Contábil) e outro fenômeno, descrito no presente subitem, que alude à obrigação do contribuinte de seguir, no Direito Contábil, a mesma opção que ele pretender adotar para o Direito Tributário.

Explica-se: em situações nas quais o Direito Contábil oferece distintas opções de conduta, a legislação tributária pode exigir que, para surtir efeitos fiscais, o contribuinte deva ser coerente e adotar o mesmo procedimento tanto no balanço comercial quanto no balanço fiscal.

Como se viu acima, está claro que o Brasil adota um modelo de conexão normativa do Direito Tributário em relação ao Direito Contábil (ou seja, o Direito Tributário se submete às regras do Direito Contábil). Todavia, a princípio, não se poderia afirmar que, simplesmente em razão de tal remissão normativa, estaria também automaticamente presente em nosso sistema o fenômeno da conexão material (esta necessidade de coerência nos dois balanços). Metodologicamente, esses dois fenômenos são diferentes, decorrem de previsões normativas distintas e merecem, portanto, ser estudados separadamente. Para se concluir sobre a existência

Kingdom and France”. *Irish Journal of Taxation*, 1993, pp. 1-20), *apud* LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan Roberts. “International Variations in the Connections between tax and Financial Accounting”. In: JAMES, Simon (coords.). *Taxation - Critical Perspectives on the World Economy*, v. II, parte 5, Legal and Accounting Aspects. London & New York: Routledge, 2004, p. 396 (nota de rodapé 3).

³⁸ Esta é uma tradução para *materielle Massgeblichkeit*, ou aspecto material do *Massgeblichkeitsprinzip*.

³⁹ No caso da Alemanha, o parágrafo 5 Abs. 1 S.1 da EStG e no caso da Áustria, o parágrafo 5 Abs. 1 S.1 da öEStG.

⁴⁰ Cf. SCHÖN, Wolfgang. *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*. Köln: Otto Schmidt, 2005, pp. 169-170.

⁴¹ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), p. 272.

de uma conexão material no sistema brasileiro, deve-se promover uma análise mais aprofundada do inter-relacionamento entre as duas disciplinas jurídicas enfocadas.

Para situar o fenômeno aqui descrito diante de diferentes designações que lhe são dadas, esclarecemos que se usa também a expressão “conformidade financeira”, para indicar o mandamento de que uma escolha feita para fins contábeis, no contexto das demonstrações financeiras, é conclusiva para fins tributários e de que a inclusão de determinados itens nas demonstrações financeiras é um pré-requisito necessário para a obtenção de efeitos tributários⁴².

Na doutrina alemã, este fenômeno recebe o nome de “aspecto formal do princípio da conformidade com os parâmetros contábeis”⁴³. Significa que os direitos a determinadas opções fiscais devem ser exercidos em consonância com o uso desses mesmos direitos na Contabilidade comercial e que apenas uma legislação fiscal explícita pode criar diferenças entre o balanço comercial e o balanço fiscal⁴⁴.

Desde que o tema passou a ser discutido na Alemanha, no começo do século XX, havia um setor da doutrina alemã que entendia que a *materielle Massgeblichkeit* (aspecto material do princípio da conformidade - discutido no subitem anterior 1.2.1) não pressupunha um princípio de vinculação obrigatória do contribuinte com respeito às valorações que tenha efetuado no balanço comercial, isto é, não trazia consigo a *formelle Massgeblichkeit* (aspecto formal do princípio da conformidade). Porém, a tese de que esta “vinculação formal” não está contida, nem deriva automaticamente da “vinculação material” necessitou de um tempo para se impor, tendo obtido reconhecimento jurisprudencial na década de 1980⁴⁵. Finalmente em 1990, o legislador alemão considerou necessário estabelecer expressamente uma regra de vinculação com relação às valorações feitas no balanço comercial (reconhecendo e confirmando implicitamente que esta vinculação formal não era decorrência da vinculação material). Esta regra consta hoje do parágrafo 5 Abs. 1 S. 2 EStG e diz que: “Direitos de opção tributários pertinentes à apuração do lucro devem ser exercidos em consonância com o balanço anual do Direito Comercial.”⁴⁶

Esta obrigação do contribuinte quanto ao exercício uniforme de juízos contábeis discricionários na determinação do lucro para fins fiscais e comerciais é denominada na doutrina espanhola de “conexão formal” ou, talvez mais apropriadamente, “conexão concreta”⁴⁷.

No Brasil, este tema, embora não formulado exatamente com a terminologia descrita acima, já foi objeto de discussões desde os primórdios do imposto de renda. Assim é que, mesmo no período que antecedeu à Lei nº 6.404/76 e ao Decreto-lei nº 1.598/77, já se discutia se seria admitido ao contribuinte aproveitar fiscal-

⁴² Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 37), p. 396 (nota de rodapé 3).

⁴³ Esta é uma tradução para *formelle Massgeblichkeit*, ou aspecto formal do *Massgeblichkeitsprinzip*.

⁴⁴ Cf. RUSSO, Ronald; ESSERS, Peter. “The Precious Relationship between IAS/IFRS, National tax Accounting Systems and the CCCTB”. In: ESSERS Peter *et alli* (ed.). *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate law Accounting Concepts: ‘a Clash of Cultures’*. Eucotax Series on *European Taxation*, v. 23. The Netherlands: Kluwer Law International, 2009, p. 33.

⁴⁵ Nina Aguiar menciona decisão do *Bundesfinanzhof* (Tribunal Federal Financeiro) de 24 de abril de 1985 I R 65/80, BFHE 144, 14, BStBL. 1986 II, 324 (cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), pp. 269-270).

⁴⁶ Tradução livre de: “Steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.”

⁴⁷ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), pp. 272-273.

mente despesas “extrabalço”, isto é, incluir na apuração do imposto de renda despesas que não haviam sido apropriadas no balanço comercial. O entendimento sedimentado pelos órgãos administrativos⁴⁸ e também pelo Supremo Tribunal Federal⁴⁹, durante as décadas de 1920-1930, foi o de que tal medida não seria possível. Tais decisões sugerem que os balanços comercial e fiscal seguissem propósitos similares e, portanto, se prezava pela unidade entre eles: o lucro apurado em um balanço deveria encontrar correspondência com o lucro apurado no outro e as divergências deveriam decorrer de previsão expressa.

O tema continuou a ser objeto de controvérsia nos anos seguintes, havendo quem questionasse tal medida sob o argumento de que os balanços comercial e fiscal seguissem propósitos distintos. Exemplo deste posicionamento pode ser encontrado na obra de Erymá Carneiro⁵⁰. Entretanto, tal entendimento não foi o acatado pela jurisprudência que se seguiu⁵¹ e tampouco se refletiu no conjunto das normas relevantes da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-lei nº 1.598/77.

⁴⁸ Exemplos de decisões administrativas sobre o tema:

- “Deduções que não constam do balanço nem da conta de lucros e perdas: não podem ser admitidas. Para que as deduções permitidas pelo regulamento se tornem efetivas é necessário que a despesa tenha sido realizada. (...) As parcelas impugnadas pelo revisor não constam do balanço nem da conta de lucros e perdas. Admiti-las pelo simples fato de serem deduções que o regulamento permite embora não tenham sido ‘efetivamente realizadas’, equivaleria a conceder abatimentos excepcionais e graciosos que a lei não cogita.” (Decisão da Delegacia Geral do Imposto de Renda - *Diário Oficial* de 8 de novembro de 1927)

- “Deduções constantes do art. 55, mas que não foram feitas no balanço. (...) Pleiteia deduções que não deverão ser permitidas, muito embora facultadas pelo artigo 55 do regulamento, por terem sido solicitadas fora do balanço, após a apuração do lucro líquido que é o tributável. Essa tem sido a jurisprudência da Delegacia Geral, repetida e constantemente aprovada pelo Conselho de Contribuintes; só são dedutíveis as despesas efetivamente realizadas e as quotas para fundos efetivamente constituídos e previstos no art. 55 do regulamento acima referido.” (Informação da Delegacia Geral, de acordo com a qual decidiu o Ministro da Fazenda, segundo consta da ordem nº 54, de 24 de março de 1930, da Diretoria da Receita à Delegacia Fiscal em Minas Gerais - *Diário Oficial* de 25 de março 1930) (Cf. REZENDE, Tito. *Manual Prático do Imposto de Renda*. Vol. IX da Biblioteca da Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda, 2ª ed. Rio de Janeiro: Sfreddo & Gravina, 1939, pp. 376-378)

⁴⁹ Deduções “extrabalço”, isto é, as que não foram efetivamente feitas no balanço e conta de lucros e perdas e visam apenas diminuir o imposto a pagar: não são admissíveis (Acórdão do Supremo Tribunal Federal, na *Revista Fiscal* de 1934, dec. n. 25). Cf. REZENDE, Tito, *op. cit.* (nota 48), p. 123 (nota de rodapé 175).

⁵⁰ “Uma jurisprudência inaceitável, não tem permitido às empresas sejam considerados nos balanços comerciais, para efeito de determinação do lucro tributável, despesas ou deduções não contabilizadas, mas autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda. (...)”

Dir-se-á que o contribuinte que fez um balanço e não considerou despesas dedutíveis segundo a permissão do Regulamento, teria optado por fazer isso, de forma que não mais pode fazê-lo. Ora, em direito e principalmente em direito fiscal a opção tem que ser sempre expressa e é mesmo um princípio geral de direito que não se presume que alguém abra mão de um direito.

Além disso a redação do parágrafo 2º do art. 37 do Regulamento do Imposto de Renda, mostra claramente que o intuito da lei foi permitir aquilo que o contribuinte possa deduzir nos balanços, também o possa extra-balanço, apenas exigindo que sejam tais gastos devidamente documentados. (...)

Temos, pois que segundo nossa legislação fiscal, os lucros das empresas, para efeito fiscal (Balanço Fiscal) podem divergir dos lucros apresentados pelo Balanço Comercial, para mais ou para menos.” (Cf. CARNEIRO, Erymá, *op. cit.* (nota 19), pp. 125-127)

⁵¹ Como exemplo de decisão tomada na década de 1970: “Inadmissível qualquer dedução extra-balanço que implique em redução do lucro real, comprovado pelo balanço e demais peças contábeis anexadas a declaração.” (1º Conselho de Contribuintes/Acórdão nº 624.670 em 8 de junho de 1970, DOU IV: 3 de janeiro de 1972. Disponível em www.decisoes.com.br, acesso em 18 de maio de 2010)

No contexto do Decreto-lei nº 1.598/77, encontra-se uma previsão para exclusão, na apuração do lucro fiscal, de “valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício”⁵². Esta regra, que sobreviveu até tempos recentes, tendo sido reproduzida no art. 250, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda⁵³, poderia sugerir que, no Brasil, uma determinada despesa pode adentrar o balanço fiscal sem necessariamente passar pelo balanço comercial.

No entanto, conforme esclareceu o Parecer Normativo nº 96/1978, esses valores são aqueles que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para poderem ser registrados na escrituração comercial (*e.g.*, depreciação acelerada incentivada). Sendo importante recapitular este momento da história do imposto de renda, reproduzem-se abaixo os trechos esclarecedores do referido Parecer Normativo:

“3. Trata-se, como se percebe, especialmente pelo disposto na parte final do texto, da faculdade de exclusão do lucro líquido de valores autorizados pela legislação tributária, por meio de registros extracontábeis.

4. Esta conclusão preliminar põe em relevo o aspecto sensível do problema, que recomenda interpretação. Porque sugere uma nova indagação, a qual se relaciona à classe de valores incluídos na permissão.

5. Para o atingimento desse objetivo é fundamental que tomemos em consideração parâmetros que precedem a matéria em apreço. ‘In casu’, dois, como examinaremos.

6. O primeiro deles é o que estabelece a obrigatoriedade de a escrituração abranger todas as operações do contribuinte, tal como determina a Lei 2.354/54 (Art.135, § 1º do RIR/75); o segundo, de que nos dá conta a ‘Exposição de Motivos’ do Decreto-lei, refere-se à ‘separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal’, objetivo que o diploma logrou alcançar, como se vê no artigo 8º, inc. I, e, igualmente, no seu § 2º.

7. Tendo presente que a exclusão facultada opera a partir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, o apelo à primeira das regras mencionadas põe em relevo que o dispositivo não cogita de custos ou despesas operacionais, que, necessariamente, devem ser registradas na escrituração comercial e, assim, acabam por influir na apuração do lucro líquido. Portanto, excluídos da hipótese legal os custos e as despesas operacionais.

8. Isto posto, *podemos concluir que remanesce apenas uma classe de valores que perfaz o tipo legal requerido. É aquela cujos elementos são dotados de natureza exclusivamente fiscal. Eles, com efeito, não interferem na apuração do lucro líquido, atuam apenas na determinação do lucro real e, na conformidade do segundo cânon supra não reúnem requisitos para serem registrados na escrituração comercial.*

⁵² Art. 6º, parágrafo 3º, “a”, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

⁵³ Decreto nº 3.000/1999: “Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.”

9. À guisa de exemplo de valores sujeitos à exclusão, nos termos deste Parecer, mencionamos os que venham decorrer da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta (na parte que exceder da quota de exaustão com base no custo de aquisição dos direitos minerais), da parcela de lucros correspondentes à exportação de produtos manufaturados, observada sempre a legislação de regência.

10. *Diante do exposto, fica evidente que não poderá ser utilizado o Livro de Apuração do Lucro Real para nele serem consignadas as exclusões que possam resultar da falta de registro na escrituração comercial de custos ou de despesas operacionais, ou, ainda, as que tenham por objetivo complementar valor da mesma natureza insuficientemente registrado, considerando os limites máximos permitidos (v.g., depreciações e provisões para créditos de liquidação duvidosa).*” (Grifos nossos)

Outra conclusão não parece possível diante da constatação de que o contribuinte tem obrigatoriedade de manter escrituração abrangente de todas as suas operações⁵⁴ e também verificando-se que, no contexto do Decreto-lei nº 1.598/77 e legislação subsequente, não parece haver espaço para o aproveitamento de despesas “extrabalanço comercial”. Afora a hipótese restrita comentada acima, o artigo 6º do Decreto-lei permite que do lucro comercial se exclua tão somente os resultados, rendimentos e receitas que, por sua natureza, não sejam tributáveis. Ou seja, não se pode pleitear a exclusão de uma despesa para fins fiscais se esta despesa não tiver constado originalmente da Contabilidade comercial.

Ricardo Mariz de Oliveira confirma que o estar devidamente comprovada e escriturada contabilmente é uma condição necessária para a dedutibilidade de despesas e confirma que a jurisprudência tradicionalmente tem manifestado a impossibilidade de deduções extracontábeis. Ao abordar especificamente este assunto, ressalta o referido jurista que:

“Observe-se que a partir do exercício financeiro de 1979, com o Decreto-lei nº 1.598, passaram a ser admitidas deduções no lucro tributável não constantes do lucro contábil, desde que registradas no Livro de Apuração do Lucro Real.

Não são todas elas hipóteses expressamente previstas na lei fiscal, de gastos que competem a outro período diferente daquele em que devem ser deduzidos fiscalmente, ou que representam deduções meramente fiscais que nunca devem afetar o lucro contábil. Exemplos: depreciação acelerada por incentivo fiscal, quota de exaustão de recursos minerais baseada na receita bruta e excedente de exaustão sobre o custo (*vide* RIR/99, art. 262, e antes, o RIR/94, art. 208 (...)).

Afora essas hipóteses expressas na lei fiscal, todas as demais despesas, para serem deduzidas fiscalmente, devem ser debitadas ao resultado. Neste sentido, o Parecer Normativo CST nº 96, de 31.10.1978.”⁵⁵

⁵⁴ Atualmente este comando consta do artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *IRPJ - Guia IOB de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Atualizável*. São Paulo: IOB, dezembro/2009. Procedimento V. 3, atualização nº 11/2009, p. 16.1.

Contudo, Mariz também chama a atenção para decisões isoladas recentes que sugeriram a adoção de caminho diverso⁵⁶. Em uma delas, retratada no Acórdão nº 101-94.552⁵⁷, foi sugerido que, sopesando-se a regra que obriga a escrituração no balanço comercial como condição para dedutibilidade com o princípio da busca da verdade material, poder-se-ia eventualmente admitir o aproveitamento das despesas extracontábeis. Esta não foi, enfim, a decisão do caso, mas é o que ele sugere. O segundo caso é o do Acórdão nº 101-93.976⁵⁸, em que, por circunstâncias específicas, reconheceu-se que a despesa de juros sobre capital próprio poderia alternativamente ser reconhecida diretamente no Lalur (neste caso, o balanço comercial o teria tratado como um débito contra lucros acumulados), ou ser reconhecida na Contabilidade comercial (como despesa financeira).

Em vista do contexto normativo e jurisprudencial traçado acima, parece bastante claro que o sistema brasileiro sempre adotou o requisito da *conexão concreta* (ou conformidade financeira), de modo que o Direito Contábil recebe influências do Direito Tributário, pois as opções feitas no âmbito da apuração do lucro fiscal devem ser coerentes com os procedimentos adotados na apuração do lucro contábil. Para dar um exemplo bastante simples, o contribuinte não pode adotar, na apuração do lucro fiscal, uma taxa fixa de depreciação de 20% ao ano (prevista na legislação fiscal) e ao mesmo tempo querer utilizar uma taxa real de depreciação de 14% na apuração do lucro contábil. Não pode o contribuinte, tampouco, utilizar custo médio para controle de estoques no balanço comercial e pretender utilizar PEPS no balanço fiscal. O balanço comercial e o balanço fiscal devem ser coerentes entre si.

Este foi, é claro, o sistema que vigorou no Brasil até o passado recente. Atualmente, por força das modificações trazidas pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, a Contabilidade comercial e a Contabilidade fiscal deverão experimentar certos distanciamentos. De qualquer modo, embora enfraquecido em alguns aspectos, continua a valer o requisito de que os elementos da apuração do lucro real devem advir da Contabilidade comercial. Assim, receitas e despesas absolutamente normais e corriqueiras (que não tenham sido afetadas pelas alterações recentes) continuam a primeiro dever passar pelo balanço comercial como requisito de sua admissão no balanço fiscal.

1.2.3. *Heterointegração (ou integração inversa)*

Como terceiro fenômeno peculiar à inter-relação entre Direito Tributário e Direito Contábil, tem-se a *heterointegração* ou *integração inversa*, que é a influência do Direito Tributário no Direito Comercial, particularmente visível nos casos em que a legislação comercial inexistente ou é incipiente⁵⁹.

Este fenômeno costumava ser verificado naquelas situações em que a disciplina contábil era inexistente ou extremamente frugal ao regular a elaboração das de-

⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, *op. cit.* (nota 55), pp. 16-16.2.

⁵⁷ Proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em sessão de 16 de abril de 2004.

⁵⁸ Proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em sessão de 16 de outubro de 2002.

⁵⁹ AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), pp. 273-274.

monstrações financeiras das empresas e, com isso, abria-se espaço para a influência do Direito Tributário. Determinadas normas fiscais poderiam ser as únicas a regular o balanço em muitos de seus aspectos.

No Brasil, um exemplo que está sendo bastante discutido é o do reconhecimento contábil do investimento adquirido com ágio. A legislação comercial nada diz (ou pelo menos nada dizia até o passado recente) sobre os critérios que guiam o reconhecimento e a mensuração do ágio. A regra que demanda a segregação do custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio veio retratada em uma norma que formalmente surgiu integrada na legislação tributária⁶⁰. Todavia, tal norma tem natureza híbrida, pois atende a dois campos normativos (afora regular aspectos tributários, acabou por regular também aspectos do balanço comercial).

Quando a legislação tributária reserva para si mesma a função de regular, com intensidades variáveis, determinados aspectos do balanço único, verifica-se um fenômeno de *heterointegração* ou *integração inversa*, pois aqui se verifica também um movimento de influência invertido⁶¹. Neste caso, a influência é maior, pois não se trata apenas de determinar as escolhas contábeis (numa situação em que a legislação comercial as permite), mas sim de regular condutas a serem adotadas no balanço comercial.

Um outro exemplo notório de norma que, originada num ambiente normativo tributário, acaba por preencher uma lacuna do Direito Contábil pode ser visto também na permissão de utilização de crédito de sócios (passivo da sociedade) para a redução direta de prejuízos contábeis acumulados, prescindindo da prática dos atos de aumento e posterior redução de capital. Tal dispositivo consta originalmente da legislação tributária⁶² e regula aspectos do balanço comercial (a respeito dos quais a legislação comercial é omissa).

No momento atual, em que a disciplina contábil registra uma fantástica expansão, inclusive por meio de uma harmonização contábil internacional, esta situação de influência do Direito Tributário praticamente não mais se produz⁶³.

2. Formas de Vinculação entre os Balanços Contábil e Fiscal

Tendo se concluído, da exposição acima, que o sistema brasileiro (sobretudo aquele que esteve em vigor até as alterações promovidas na legislação societária e que atualmente se encontra, de certa forma, “congelado” por tempo indefinido) adota o *princípio da conformidade com os parâmetros contábeis* em seus aspectos material (*conexão normativa*) e formal (*conexão concreta*), passa-se agora a analisar modelos teóricos de relação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário para se perquirir em qual deles nossa legislação se enquadra.

Para tanto, tomou-se como ponto de partida aqui as conclusões de dois importantes estudos classificatórios: um primeiro realizado por uma pesquisadora da

⁶⁰ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Os Motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária”. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista Direito Tributário Atual* v. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, pp. 454-455.

⁶¹ AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), p. 280.

⁶² Cf. artigo 64, parágrafo 3º do Decreto-lei nº 1.598/77 (reproduzido no artigo 509 do Regulamento do Imposto de Renda e regulamentado no Parecer Normativo CST nº 4/81).

⁶³ AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 31), p. 274.

Universidade de Salamanca, em que predomina um enfoque jurídico⁶⁴ e outro, realizado por professores ingleses das áreas tributária e contábil, em que predomina uma análise de aspectos práticos da relação entre Contabilidade e Fiscalidade⁶⁵. Ambos os estudos fundamentam-se em análises de Direito comparado e apresentam conclusões em comum, pois definem haver cinco grandes modelos de relação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário.

Após devidamente traçados os parâmetros definidos nesses estudos, procura-se, ao final deste trabalho, identificar em qual modelo o sistema brasileiro parece se enquadrar melhor.

Para fins didáticos, principia-se a presente exposição com ênfase numa primeira grande divisão classificatória, proposta por Nina Aguiar, e que consiste em diferenciar os *sistemas de balanço único* e os *sistemas de balanço duplo*. Mesmo nesta primeira segregação dos modelos, apontam-se, desde já, algumas subdivisões que permitirão comparar o trabalho de Nina Aguiar com o de Lamb, Nobes e Roberts.

Num segundo passo da abordagem, apresentado mais adiante, ressaltam-se com maior destaque as características do segundo nível classificatório, passando-se a um exame mais detalhado das cinco espécies de inter-relacionamento entre o balanço comercial e o balanço fiscal.

2.1. Primeira proposta classificatória: balanço duplo x balanço único

Para Nina Aguiar, os fenômenos discutidos acima (conexão normativa, conexão concreta e heterointegração) são os elementos fundamentais para uma teoria das relações entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade material. Na visão da autora, o elemento que permite divisar os modelos de relação contábil-fiscal em duas grandes famílias de sistemas é a existência ou não do nexo de *conexão concreta*⁶⁶.

Os sistemas nos quais, em princípio, não existe uma conexão concreta são os chamados sistemas angloamericanos. Para designar esses sistemas, se pode também empregar a expressão “sistemas de balanço duplo”. Outra grande família de sistemas compreende aqueles ordenamentos nos quais existe um nexo de conexão concreta, ou seja, são sistemas nos quais o contribuinte não pode submeter ao Fisco valorações financeiras que não tenham sua correspondência no balanço comercial. São os chamados “sistemas de balanço único”⁶⁷.

Lamb, Nobes e Roberts também sugerem que nos modelos seguidos por alguns países predomina um balanço único (que eles denominam de “identidade” entre as regras contábeis e fiscais), ao passo que em outros países há dois balanços, mais ou menos integrados entre si⁶⁸.

⁶⁴ AGUIAR, Nina. “La Relación entre la Determinación del Beneficio Imponible en los Impuestos sobre la Renta y la Contabilidad Mercantil”. In: GARCÍA, Eusebio González; MAYER, Polyanna Vilar (coords.). *Temas Actuales de Derecho Tributario*. Barcelona: J. M. Bosch, 2005.

⁶⁵ LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan Roberts. “International Variations in the Connections between Tax and Financial Accounting”. In: JAMES, Simon (coord.). *Taxation - Critical Perspectives on the World Economy v. II*, parte 5, Legal and Accounting Aspects. London & New York: Routledge, 2004.

⁶⁶ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), p. 274.

⁶⁷ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), p. 275.

⁶⁸ Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), pp. 365-366.

2.1.1. Modelos de balanço duplo

De antemão vale ressaltar que a expressão “sistemas de balanço duplo” deve ser entendida com alguma cautela, pois não se deve pensar que, na totalidade desses sistemas, se encontre realmente estabelecida, de forma institucional, uma prática de manter dois sistemas de contabilidade e de efetuar dois balanços formalmente organizados, documentados e absolutamente independentes entre si.

Isso porque, o método de calcular a base tributável, tomando como ponto de partida o balanço mercantil e efetuando sobre este determinados ajustes extracontábeis em razão da aplicação de normas fiscais, não é uma característica própria dos sistemas de balanço único. Há países com modelo de balanço duplo cuja relação entre o Direito Contábil e o Direito Tributário se processa desta maneira, isto é, o cálculo parte do lucro apurado nas demonstrações financeiras e se fazem determinados ajustes (acréscimos e decréscimos)⁶⁹.

O que não existe nesses sistemas, tradicionalmente, é uma exigência por parte do Direito Tributário ou da Administração Tributária de que as valorações que o contribuinte opõe ao Fisco tenham uma correspondência total e rígida com o balanço comercial. Assim, o modelo de balanço duplo se caracteriza pela inexistência de uma relação de conexão concreta (ou formal), estabelecida pelo Direito Tributário entre a base do imposto de renda e o resultado determinado por meio da Contabilidade comercial. A expressão *balanço duplo* ainda assim pode ser empregada porque, nesses ordenamentos, se procede a uma quantificação do patrimônio empresarial por métodos distintos, chegando a resultados bastante divergentes⁷⁰.

Adiantando um pouco a subdivisão classificatória proposta pela referida autora, dentro desta família de sistemas, deve-se traçar uma distinção para segregar, de um lado, aqueles nos quais existe o fenômeno da *conexão normativa* (o cálculo do lucro tributável se sujeita aos princípios e regras da Contabilidade comercial) e, de outro, aqueles nos quais não se verifica este vínculo de submissão.

2.1.1.a. Modelos em que há conexão normativa

No primeiro caso verificam-se princípios específicos de Direito Tributário voltados para a apuração da renda e estes princípios justificam a existência de alguns pontos de divergência com relação aos princípios e regras da Contabilidade comercial. Deve-se observar que esta classe de divergências não diz respeito às situações de opções, isto é, não se refere às distintas formas de valoração que o contribuinte realiza voluntariamente. Está relacionada com divergências que a norma fiscal impõe, estabelecendo critérios de valoração distintos daqueles válidos no balanço comercial⁷¹.

Excluindo-se, então, os poucos casos em que os princípios acima referidos demandem uma solução específica, a característica comum a esses sistemas de balanço duplo e com conexão normativa é a aceitação, para fins tributários, dos prin-

⁶⁹ Os exemplos dados pela autora são os da Inglaterra e dos EUA (cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), pp. 275-276).

⁷⁰ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), pp. 275-279.

⁷¹ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), p. 279.

cípios e regras próprios da Contabilidade comercial (ou seja, ressalta-se aqui o aspecto de conexão normativa ou conformidade tributária).

Aparentemente, este modelo de balanço duplo com conexão normativa (caracterizado pela ausência de conformidade financeira⁷² e pela presença de uma conformidade tributária⁷³) assemelha-se ao que Lamb-Nobes-Roberts descrevem como a Categoria III - “Liderança da Contabilidade” (mais bem explicado adiante, no subitem 2.2.3).

2.1.1.b. Modelos em que não há conexão normativa

No restante dos sistemas de balanço duplo, os quais são cada vez menos frequentes, a apuração da renda tributável é regulada exclusivamente pela legislação tributária⁷⁴. Não há remissão às normas contábeis nem mesmo para aproveitar um conjunto básico de regras pertinentes à apuração da renda (não há conexão normativa) e o contribuinte, diante de opções concedidas pela legislação comercial (*e.g.*, quanto ao método de valoração de estoques), pode exercê-las livremente, isto é, sem influência da escolha que será feita para fins tributários (não há tampouco conexão concreta).

Comparando-se esta subclassificação com os cinco modelos de Lamb-Nobes-Roberts, parece apropriado falar aqui de sistemas da Categoria I - “Desconexão” (vide abaixo o subitem 2.2.1).

2.1.2. Modelos de balanço único

Segundo o que já se adiantou acima, nos modelos de balanço único, a característica fundamental é a existência de uma relação de conexão concreta ou formal, a qual significa que, nos casos em que a legislação comercial permita opções, o contribuinte não pode submeter ao Fisco métodos de valoração distintos daqueles utilizados no balanço comercial⁷⁵.

A partir deste aspecto fundamental, o modelo diverge em três variações possíveis, relacionadas com a função reservada ao legislador para a produção de normas fiscais relativas ao balanço único ou ao balanço comercial.

2.1.2.a. Modelos de dependência total

Nesses casos, a legislação tributária deixa para o Direito (Comercial) Contábil a função exclusiva de regular a determinação do lucro comercial e adota esta apuração do lucro como base tributável sem nenhuma correção ou limitação no seu processo de determinação.

Esse modelo de interface entre os Direitos Contábil e Tributário é bastante comum na Alemanha e na Áustria, países que adotam não só o *princípio da confor-*

⁷² Isto é, o contribuinte não está obrigado a ser coerente nos balanços comercial e fiscal (*i.e.*, não está obrigado ao exercício uniforme de juízos contábeis discricionários na determinação do lucro para fins fiscais e comerciais).

⁷³ Existe uma conexão normativa, de modo que o Direito Tributário tem uma relação de dependência com o Direito Contábil.

⁷⁴ A autora comentou que o México é um raro exemplo deste modelo (cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), p. 279).

⁷⁵ Nina cita como exemplos os modelos da Alemanha, Espanha, França e Itália (cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), p. 275).

midade com os parâmetros contábeis em seus sentidos material e formal, mas também o ideal de unidade dos balanços (*Einheitsbilanz*). Por conseguinte, a maioria das empresas austríacas elaboram apenas um conjunto de demonstrações financeiras e estas servem a ambos os propósitos, comercial e fiscal⁷⁶. Do mesmo modo, na Alemanha, um grande número de empresas não faz ajuste nenhum às demonstrações financeiras. Elas simplesmente preparam um balanço único que serve tanto para as finalidades do Direito Comercial quanto para as do Direito Tributário⁷⁷.

Nina Aguiar denomina este modelo de “sistema de balanço único com recepção simples do lucro comercial”⁷⁸. Para adiantar a comparação com a proposta classificatória de Lamb-Nobes-Rorberts discutida abaixo, este modelo se assemelha com a Categoria II - “Identidade” (vide subitem 2.2.2 abaixo).

2.1.2.b. Modelos de dependência inversa

Outros modelos há em que o fenômeno de heterointegração⁷⁹ é muito acentuado. Quando a legislação tributária concorre com o Direito Comercial na função de regular aspectos essenciais do balanço, as demonstrações contábeis acabam sendo reguladas tanto por normas exclusivamente comerciais quanto por normas híbridas (que estão formalmente integradas na legislação tributária, mas regulam matéria de Direito Comercial).

Nina Aguiar denomina esta modalidade de “sistema de balanço único com regulação parcial da contabilidade comercial pelo Direito Tributário”⁸⁰. Este modelo se assemelha ao que Lamb-Nobes-Roberts denominam de Categoria IV - “Liderança do Direito Tributário” (vide subitem 2.2.4 abaixo).

2.1.2.c. Modelos de dependência com ajustes

A terceira modalidade de sistema de balanço único (isto é, sistemas que preveem a conexão concreta, ou obrigação de coerência entre os balanços comercial e fiscal) descrita por Nina Aguiar se verifica naqueles casos em que a legislação tributária não regula a elaboração das demonstrações financeiras e aceita que esta função seja reservada ao Direito Comercial. Porém, estabelece o Direito Tributário um processo de ajuste ou correção *a posteriori*, no qual são aplicadas as normas contábeis próprias do Direito Tributário⁸¹.

Este ajuste se efetua de forma extracontábil, de modo que não se projeta nas demonstrações financeiras. Em outras palavras, as contas e resultados que são divulgados para os investidores e credores não refletem as normas tributárias. A autora designa este modelo de “sistema de balanço único com ajuste extracontábil do lucro comercial”.

Ao que parece, este sistema descrito pela autora está no meio caminho entre um modelo de “Identidade” (ou seja, balanço único com dependência total) e um

⁷⁶ Cf. KLOSTERMANN, Margret. “What if IAS/IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective”. Working Paper/Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen n° 1. Wien: Wirtschaftsuniversität, 2006, p. 4.

⁷⁷ Cf. NOBES, Christopher, *op. cit.* (nota 34), p. 7.

⁷⁸ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), p. 280.

⁷⁹ Vide o subitem 1.2.3 *supra* para maiores informações sobre este fenômeno.

⁸⁰ Cf. AGUIAR, Nina, *op. cit.* (nota 64), p. 280.

⁸¹ *Idem.*

modelo de “Liderança da Contabilidade” (ou seja, balanço duplo com conexão normativa). Não parece, tecnicamente, uma quinta modalidade de interface entre o Direito Tributário e o Direito Contábil. Com efeito, se é possível admitir que sistemas de balanço único puros⁸² possam conviver com alguns poucos ajustes extracontábeis para fins de tributação e também que sistemas de balanço duplo não sejam propriamente compostos por dois balanços distintos⁸³, então esta modalidade de “balanço único com ajuste extracontábil do lucro comercial” não descreve propriamente um modelo distinto dos já apontados anteriormente.

2.2. Segunda proposta classificatória: cinco modelos distintos de vinculação

A segunda proposta classificatória aqui estudada para fins de comparação com o modelo brasileiro é aquela que foi desenvolvida por três professores britânicos das áreas de Contabilidade e tributação, Margaret Lamb, Christopher Nobes e Alan Roberts. Em seus estudos eles avaliam o grau de conexão entre as regras e práticas tributárias com as regras e práticas contábeis em qualquer país que se queira focalizar. Os autores propuseram uma classificação dos diferentes sistemas jurídicos em cinco categorias distintas de conexão ou desconexão e destacaram 15 temas tributário-contábeis que são cruciais para a avaliação da referida relação.

Os casos (ou categorias) sugeridos pelos autores são apresentados em ordem crescente de influência do Direito Tributário sobre as decisões pertinentes às demonstrações financeiras. Segundo a proposta de Lamb-Nobes-Roberts, o ponto central não é saber se as decisões econômicas dos administradores são guiadas pelo seu impacto tributário⁸⁴. O tema é saber em qual grau as demonstrações financeiras e tributárias estão vinculadas no sentido operacional.

As categorias I (Desconexão) e II (Identidade) foram definidas como aquelas nas quais as regras tributárias não influenciam a prática contábil e tampouco as demonstrações financeiras, no sentido das decisões de política contábil que são tomadas pelos administradores. As categorias se diferenciam pelo aspecto de que na Categoria I as regras contábeis e fiscais são notadamente distintas, ao passo que na Categoria II as regras são exatamente as mesmas.

A Categoria III (Contabilidade lidera) é um pouco menos clara. Quando se tem uma regra contábil precisa, há pouco espaço para influência de uma regra tributária. Todavia, onde houver imprecisão ou opções da norma contábil, então as regras tributárias podem exercer influência na prática contábil. As Categorias IV (Tributário lidera) e V (Tributário domina) envolvem claramente uma proeminência das regras tributárias⁸⁵.

Nos subitens seguintes são delineadas sucintamente as principais características de cada uma dessas categorias de relação entre o Direito Tributário e o Direito Contábil para, após, apresentar uma comparação com a proposta de Nina Aguiar e, enfim, sugerir uma classificação para o modelo brasileiro.

⁸² Particularmente os descritos no subitem 2.1.2.a *supra*.

⁸³ Conforme já se destacou acima, no subitem 2.1.1.

⁸⁴ Eles até mesmo assumem que esta seja a prática comum para a maior parte das decisões tomadas, em todos os países (isto é, a maior parte das decisões tomadas no âmbito do lucro comercial são nitidamente orientadas pelo impacto tributário que elas vão causar). (Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), pp. 365-365)

⁸⁵ Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), p. 383.

2.2.1. Categoria I - Desconexão

O primeiro modelo de relações que se encontra na análise de Direito comparado é o de “desconexão” entre as regras e práticas fiscais com relação às regras e práticas contábeis. Ou seja, o Direito Tributário, neste caso, se ocupa de produzir todas as normas necessárias para a apuração da renda.

Essa categoria sugere, naturalmente, a ausência de influência do Direito Tributário nas decisões pertinentes às demonstrações contábeis⁸⁶. São estranhos a esses modelos, portanto, os fenômenos da conexão normativa (conformidade tributária) e conexão concreta (conformidade financeira)⁸⁷. Assim, este caso de “desconexão” se mostra como um sistema de balanço duplo sem conexão normativa (discutido acima no subitem 2.1.1.b).

2.2.2. Categoria II - Identidade

As outras quatro categorias propostas por Lamb-Nobes-Roberts envolvem algum nível de vinculação e são diferenciados conforme o nível de interferência do Direito Tributário em questões pertinentes ao Direito Contábil. Este primeiro caso, o da “identidade”, representa os sistemas normativos que revelam uma vinculação forte entre os dois destacados ramos do Direito e diminuta influência do Direito Tributário no Direito Contábil.

Essa situação se verifica, portanto, nos sistemas em que há regras fiscais e regras de demonstrações contábeis sem quaisquer divergências relevantes, de modo que os dois conjuntos de regras são virtualmente coincidentes⁸⁸. Nesta hipótese, há um espaço limitado para a influência do Direito Tributário na escolha de parâmetros a serem adotados no balanço comercial⁸⁹. Este sistema é, portanto, similar ao modelo de balanço único com dependência total (vide item 2.1.2.a *supra*).

2.2.3. Categoria III - Liderança do Direito Contábil

Nesta categoria, as regras contábeis são mais detalhadas que as regras fiscais, de modo que a prática fiscal segue a prática contábil. Inicialmente, este modelo sugere uma influência do Direito Contábil sobre o Direito Tributário (a conexão normativa, portanto, está presente).

Porém, naquilo em que o Direito Contábil for vago ou permitir a adoção de caminhos alternativos, pode ocorrer um “efeito de reversão”, em razão do qual as regras contábeis (ou as alternativas aí presentes) são implementadas, escolhidas ou interpretadas com vistas ao efeito tributário. Ou seja, nesta categoria, a liderança do Direito Contábil é a regra (conexão normativa), mas há espaço para uma influência invertida do Direito Tributário com relação às decisões tomadas no balanço comercial (conexão concreta). Este modelo se define, portanto, como um sistema de balanço duplo com conexão normativa e com espaço para conexão concreta (similar ao que se viu acima no subitem 2.1.1.a).

⁸⁶ Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), pp. 365-366.

⁸⁷ Descritos acima nos subitens 1.2.1 e 1.2.2.

⁸⁸ Cf. NOBES, Christopher, *op. cit.* (nota 34), pp. 8-9.

⁸⁹ Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), pp. 365-366.

2.2.4. Categoria IV - Liderança do Direito Tributário

A quarta categoria identificada por Lamb-Nobes-Roberts apresenta algumas características comuns com a Categoria III e a diferença relevante repousa apenas no grau de intensidade do fenômeno de conexão concreta. Assim, neste caso IV, verifica-se a “liderança do Direito Tributário” em relação ao Direito Contábil, pois se observa uma predominância de situações em que uma regra tributária é seguida tanto para fins fiscais quanto para fins contábeis⁹⁰. Ou seja, o mesmo “efeito de reversão” comentado no tópico anterior ocorre aqui, todavia, com intensidade e frequência maiores. Isso somente é possível por causa da ausência de regras suficientemente específicas do Direito Contábil.

Conforme já apontado, este caso é bastante similar ao que Nina Aguiar denominou de balanço único com dependência inversa (vide subitem 2.1.2.b).

2.2.5. Categoria V - Dominância do Direito Tributário

Por fim, a categoria na qual se identifica o maior nível de influência das regras do Direito Tributário sobre o Direito Contábil se observa nas situações em que as regras do Direito Contábil são assumidamente desobedecidas. Isto é, as regras ou opções tributárias são seguidas para ambos os propósitos, tributário e contábil, a despeito de regras contábeis conflitantes. Ou seja, a regra contábil é claramente desrespeitada⁹¹.

Essas situações, bastante controversas, envolvem o conflito de uma norma de conduta obrigatória, prevista no Direito Contábil, e uma norma com previsões de condutas alternativas, prevista no Direito Tributário⁹².

Não se identificou um sistema normativo no qual esta seja a regra adotada para todos os temas tributário-contábeis. Na Alemanha (país em que convivem os modelos de identidade, para determinadas empresas, e modelos de influência recíproca dos Direitos Contábil e Tributário - válidos para outras) existem algumas situações isoladas em que tal fenômeno de “quebra” da regra contábil se observa. Os exemplos citados são os de aproveitamento de depreciações aceleradas incentivadas (para determinados bens ou atividades desenvolvidas em determinadas regiões) e a permissão para restauração do custo histórico de determinados bens (mesmo quando sua baixa já tenha sido promovida no balanço comercial)⁹³.

Esta categoria de Lamb-Nobes-Roberts parece não encontrar um correspondente modelo na proposta classificatória de Nina Aguiar.

2.3. Comparação gráfica entre as duas propostas de classificação

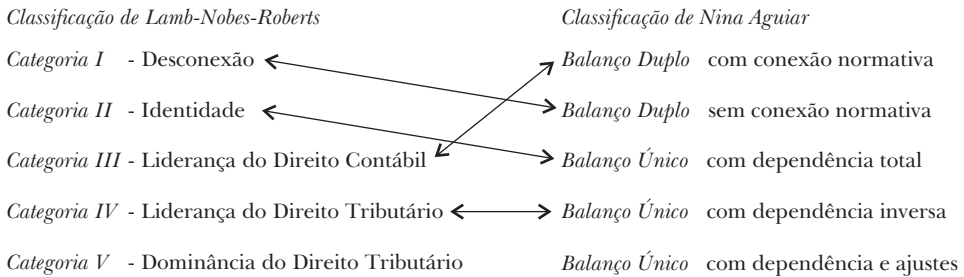
Para facilitar a confrontação das propostas classificatórias discutidas neste trabalho, apresenta-se abaixo uma comparação gráfica dos distintos modelos de inter-relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Contábil, fazendo-se a devida vinculação entre as categorias que se assemelham:

⁹⁰ Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), pp. 365-366.

⁹¹ Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), p. 366; NOBES, Christopher, *op. cit.* (nota 34), pp. 8-9.

⁹² Cf. SCHÖN, Wolfgang, *op. cit.* (nota 40), p. 175.

⁹³ Cf. LAMB, Margaret *et alli*, *op. cit.* (nota 65), p. 382.



3. O Modelo Adotado pelo Brasil

Apresentadas as principais características dos modelos de relação entre os balanços comercial e fiscal, faz-se pertinente questionar qual seria o modelo adotado pelo Brasil. Naturalmente que, em vista do momento transitório atual da legislação, a conclusão quanto ao modelo brasileiro deve enfocar ao menos dois, e talvez até três situações distintas: (i) o momento que antecedeu às mudanças promovidas na legislação contábil (pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09), (ii) o momento atual, em que vigora o regime tributário de transição e foi eliminado transitoriamente o requisito de conexão concreta entre os balanços comercial e fiscal, e (iii) um possível momento futuro, em que o requisito de conexão concreta possivelmente volte a vigorar.

Quanto ao momento (i), já se concluiu acima que o sistema brasileiro claramente adota o *princípio da conformidade com os parâmetros contábeis* em seus aspectos material (*conexão normativa*)⁹⁴ e formal (*conexão concreta*)⁹⁵. Assim, estão eliminadas as hipóteses de desconexão e identidade entre os balanços comercial e fiscal.

O fato de o Direito Tributário brasileiro estabelecer uma relação de dependência com o Direito Contábil e também uma obrigação de coerência entre os balanços comercial e fiscal revela muitas hipóteses de “liderança do Direito Contábil” e também de “liderança do Direito Tributário”. No período anterior às reformas promovidas pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09 predominavam mais casos de liderança do Direito Tributário sobre o Contábil, pois a legislação contábil era bastante incipiente. Outrossim, pode-se concluir que a legislação brasileira seguia um modelo de “balanço único com dependência inversa” (ou “liderança do Direito Tributário”).

Quanto ao momento (ii), nitidamente há uma desconexão entre os balanços comercial e fiscal, de modo que se pode afirmar que atualmente vigora no Brasil um modelo de “balanço duplo sem conexão normativa”.

Em períodos futuros, no momento (iii), assumindo-se que a conexão concreta prevista no sistema brasileiro volte a vigorar normalmente⁹⁶, é provável que o modelo brasileiro passe a apresentar uma frequência maior de situações da categoria III (liderança do Direito Contábil), ou seja, um *balanço único com dependência total*.

⁹⁴ Vide a esse respeito o subitem 1.2.1 *supra*.

⁹⁵ Vide a esse respeito a parte final do subitem 1.2.2 *supra*.

⁹⁶ Atualmente a conexão concreta prevista na legislação brasileira se encontra “bloqueada” em razão das normas de caráter transitório que instituíram o regime tributário de transição.