

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

PEDRO GASPARETTO

A INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE NA QUALIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS  
JURÍDICOS E PARA A DEFINIÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2022

PEDRO GASPARETTO

A INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE NA QUALIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS  
JURÍDICOS E NA DEFINIÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Escola de Direito de  
São Paulo da Fundação Getulio Vargas como  
requisito para obtenção do título de Mestre em  
Direito

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Edison Carlos Fernandes

SÃO PAULO

2022

Farris, Pedro Gasparetto.

A influência da contabilidade na qualificação dos negócios jurídicos e para a definição do regime tributário / Pedro Gasparetto Farris. - 2022.  
85 f.

Orientador: Edison Carlos Fernandes.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Contabilidade. 2. Negócio jurídico. 3. Direito tributário - Brasil. 4. Sociedades comerciais - Legislação. I. Fernandes, Edison Carlos. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

Ficha Catalográfica elaborada por: Isabele Oliveira dos Santos Garcia CRB SP-010191/O

Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

PEDRO GASPARETTO FARRIS

**A INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE NA QUALIFICAÇÃO DOS NEGÓCIOS  
JURÍDICOS E PARA A DEFINIÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Data de aprovação \_\_/\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Edison Carlos Fernandes (Orientador)

---

Prof. Dr. Flavio Rubinstein

---

Prof. Dr. Sergio André Rocha

---

Prof. Dr. Paulo Henrique Pegas

*Dedico aos meus avós*

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a definição de quando a Contabilidade pode influenciar a qualificação do negócio jurídico e de seu regime tributário. No âmbito deste trabalho, analisamos a evolução do objeto e do objetivo da Contabilidade, chegando a uma conclusão preliminar de que as normas contábeis brasileiras, na busca pela criação de um fluxo de informações úteis aos usuários das informações contábeis, conferem ao aplicador contábil um grau relevante de discricionariedade e subjetividade, garantindo que ele faça uma análise qualitativa e crítica para identificação da “essência” do fato econômico. Da perspectiva legal, a primazia da substância sobre a forma não pode ser utilizada para que um determinado negócio jurídico seja desconsiderado ou requalificado. A “desconsideração da forma” de um negócio jurídico apenas pode ser feita quando demonstrado, mediante formas autorizadas pelo Direito, que a relação jurídica instaurada não corresponde às provas apresentadas. Sendo assim, avaliamos que, no campo da interpretação do conteúdo do negócio jurídico (existência) e com base nos elementos categoriais inderrogáveis, o intérprete jurídico pode realizar uma conversão substancial ou entender que o negócio jurídico é inexistente. Para tanto, a declaração de vontade precisa conter texto que torne um elemento categorial essencial de determinado tipo contratual inexistente (tipo contratual supostamente pretendido), ao mesmo tempo em que apresente elementos essenciais de outra modalidade (tipo contratual da conversão substancial). Mencionada conversão do tipo contratual ocorre no campo da existência (conteúdo da declaração de vontade) e tem como fundamentação legal os artigos 110 do CTN e 112 do Código Civil, sendo que a simulação (vício de vontade) e os defeitos (erro, coação, lesão) do negócio jurídico não influenciam a aplicação do posicionamento defendido neste trabalho. Com base na análise realizada, chegamos à conclusão de que a forma como um evento econômico é reconhecido pela Contabilidade poderia servir de suporte (meio de prova) para que o intérprete jurídico possa definir o regime jurídico aplicável, na hipótese de existir coincidência entre os elementos categoriais inderrogáveis do “novo” tipo de negócio jurídico e as justificativas para a aplicação da política contábil.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Essência contábil. Negócio jurídico. Conversão substancial. Elementos categoriais inderrogáveis. Regime tributário. Desconsideração.

## ABSTRACT

This study intends to identify when accounting can influence the qualification of a legal transaction and its tax regime. We have analyzed the evolution of the object and objective of accounting, reaching a preliminary conclusion that the Brazilian accounting standards, in the search to provide useful information to investors, lenders and creditors of an entity, have granted the accountant a relevant level of discretion and subjectivity, ensuring that he makes a qualitative and critical analysis to identify the “essence” of an economic fact. From a legal perspective, the principle of substance over form cannot be used as argument for the disregard or for the requalification of a legal transaction. The “disregard of the form” of a legal transaction can only be executed when it is demonstrated, through forms authorized by law, that the legal relationship established does not correspond to the evidence presented. With that in mind, we researched that, when interpreting the content and essential elements of a legal transaction, the legal interpreter can carry out a substantial conversion or understand that the legal transaction is non-existent. To do so, the contract must contain language that makes an essential element of a certain contractual type non-existent (supposedly intended contractual type), while presenting essential elements of another modality (substantial conversion contractual type). This conversion of the contractual type takes place when interpreting the content of the legal transaction and it is based on Sections 110 of the National Tax Code and 112 of the Civil Code, what means that arguments related to simulation and other defects (error, coercion etc.) of a legal transaction do not influence the application of the position defended in this study. Based on the analysis carried out, we have reached the conclusion that the way in which an economic event is accounted could serve as a support (proof) so that the legal interpreter can define the applicable legal regime, provided that the essential elements of the “new” contractual type and the justifications for the application of the accounting policy by the accountant are equivalent.

**Keywords:** Accounting. Accounting essence Legal transaction. Substantial conversion. Essential elements. Tax regime. Disregard.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

BRGAAP - *Generally Accepted Accounting Principles* no Brasil

*IFRS - International Financial Reporting Standards*

IRPJ - Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas

LSA – Lei nº 6.404/76

RFB – Receita Federal do Brasil

RTT- Regime Tributário de Transição

STF – Supremo Tribunal Federal



## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO.....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>2 A CONTABILIDADE E A PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA .....</b>  | <b>15</b> |
| 2.1 O objeto, o objetivo e o processo contábil.....   | 15        |
| 2.2 A Estrutura Conceitual brasileira .....   | 17        |
| 2.3 Conclusão do capítulo .....   | 21        |
| <b>3 NEGÓCIOS JURÍDICOS: INTERPRETAÇÃO SUBSTANCIAL DA DECLARAÇÃO DE VONTADE.....</b>                                    | <b>23</b> |
| 3.1 O negócio jurídico e os campos da existência, validade e eficácia .....   | 23        |
| 3.2 O negócio jurídico causal: definição .....  | 26        |
| 3.3 A causa, o elemento categorial inderrogável e a interpretação dos negócios jurídicos pelo prisma da existência..... | 27        |
| 3.4 Conclusão do capítulo .....   | 31        |
| <b>4 DIREITO TRIBUTÁRIO: ENTRE O FATO JURÍDICO E O FATO CONTÁBIL....</b>  | <b>33</b> |
| 4.1 A desmistificação da “substância econômica vencendo a forma jurídica” .....   | 33        |
| 4.2 As regras tributárias sobre a interpretação ou desconsideração de negócios jurídicos .....                          | 39        |
| 4.3 A jurisprudência administrativa e a requalificação ou a desconsideração de negócios jurídicos .....                 | 44        |
| 4.4 A Contabilidade como instrumento de evidenciação dos termos contratuais e do elemento categorial inderrogável ..... | 47        |
| <b>5 ANÁLISE DE CASOS PRÁTICOS .....</b>  | <b>55</b> |
| 5.1 Subvenções: vantagem competitiva e o CPC 07 (R1).....   | 55        |
| 5.1.1 Qualificação jurídica e identificação dos elementos categoriais inderrogáveis .....                               | 55        |
| 5.1.2 Reflexos tributários .....  | 57        |
| 5.1.3 CPC 07 (R1) .....   | 60        |
| 5.1.4 Benefícios fiscais concedidos a terceiros e a inexistência de subvenção .....                                     | 62        |
| 5.2 Bonificações: contraprestação variável e o CPC 47 .....   | 68        |

|   |           |
|---|-----------|
| 5.2.1 Qualificação jurídica e identificação dos elementos categoriais inderrogáveis ..... | 68        |
| 5.2.2 Reflexos tributários .....  | 70        |
| 5.2.3 CPC 47 e o CPC 16 (R1) .....  | 73        |
| 5.2.4 A conversão do elemento particular em negócio jurídico individualizado .....        | 75        |
| <b>6 CONCLUSÃO.....</b>   | <b>78</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>  | <b>82</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

O trabalho visa a identificar se a forma como um negócio jurídico é reconhecido na Contabilidade pode influenciar ou orientar a definição do regime jurídico ao qual está submetido e, conseqüentemente, o seu tratamento tributário. Os objetos de estudo que viabilizarão atingir o objetivo proposto são: (i) a conceituação da “representação fidedigna”, uma característica qualitativa fundamental da Contabilidade; (ii) a interpretação dos negócios jurídicos sob os planos da existência, validade e eficácia, sendo a nossa análise focada no campo da existência (forma e conteúdo); e (iii) a possibilidade de adequação do regime tributário à forma de reconhecimento contábil de um evento econômico.

O diálogo entre o Direito Tributário e a Contabilidade foi acentuado quando a Lei nº 11.638/2007<sup>1</sup> iniciou o processo de harmonização entre os padrões contábeis brasileiro (BRGAAP)<sup>2</sup> e internacional (*International Financial Reporting Standards – IFRS*)<sup>3</sup>. A partir desse momento, a realidade da elaboração das demonstrações financeiras pelas sociedades brasileiras foi alterada, passando-se a exigir normas contábeis<sup>4</sup> de alta qualidade a nível mundial e comparabilidade internacional de informações financeiras<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União. Publicado em 28 de dezembro de 2007 – Edição extra.

<sup>2</sup> GAAP significa princípios contábeis geralmente aceitos (ou *generally accepted accounting principles*), o que compreende todos os pronunciamentos e políticas contábeis regulamentados pelo órgão competente ou comumente aceitos em determinada jurisdição.

<sup>3</sup> PINTO, Alexandre Evaristo; TOSELLI, Luis Henrique Marotti; PEREIRA, Edison Arisa. **Do tratamento tributário aplicável aos ajustes contábeis decorrentes do teste de adequação de passivos (TAP)**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: MP Editora, vol. 1, jan-jun/2019. p. 76.

<sup>4</sup> Nota-se que utilizamos a expressão “normas contábeis”, mas sem a intenção de qualificá-las como “normas jurídica”; os pronunciamentos emitidos pelo CPC representam orientações aos aplicadores contábeis. Nas palavras de Alexandre Evaristo Pinto, Fabio Pereira da Silva e Eliseu Martins: “Diante de todo o exposto, os atos normativos expedidos pelo CPC podem ser considerados diretrizes ou ‘standards’ emitidos por uma organização não governamental, no entanto, não podem ser considerados normas jurídicas, sequer de natureza infralegal. Todavia, a partir do momento em que tais atos normativos são referendados por órgãos reguladores (ex.: CVM, BACEN, CFC) por meio de atos normativos infralegais (ex.: resoluções, deliberações), tais atos passam a ser aplicáveis aos agentes regulados por esses órgãos.” PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. **O enforcement das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: MP Editora, vol. 1, jan-jun/2019.

<sup>5</sup> CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Normatização contábil internacional: adoção das IFRS e IFRS for SMEs pelos países e sua associação com a qualidade da governança e o sistema legal**. Trabalho apresentado no XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, em São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. Disponível em: <<https://congressusp.fipecafi.org/anais/artigos162016/184.pdf>>. Acesso em: 1/6/2020.

A extensão da adoção do *IFRS* no Brasil, contudo, foi mais abrangente do que os demais países que utilizam os padrões internacionais<sup>6</sup>. No BRGAAP, o *IFRS* deve ser aplicado obrigatoriamente pelas empresas de pequeno e médio porte (*IFRS for SMEs*) e para a preparação das demonstrações contábeis individuais. Tais medidas são pouco vistas pelos países adotantes do *IFRS*, sendo a Itália um dos poucos exemplos em que o *IFRS* é aplicado também quando da elaboração dos balanços individuais.

Do ponto de vista conceitual do *IFRS*, as demonstrações individuais só deveriam ser preparadas caso as entidades não tivessem investimentos em controladas<sup>7</sup>. Por outro lado, a legislação brasileira determina que as sociedades devem divulgar as demonstrações individuais ainda que tenham investimentos em controladas e o resultado apurado individualmente será usado, inclusive, na determinação de dividendos, valor patrimonial da ação, **apuração de tributos** etc.<sup>8</sup>

Em vista à excepcionalidade da adoção do *IFRS* para as demonstrações individuais, essa conduta acaba por trazer reflexos ao cenário brasileiro que não possuem precedentes ao redor do mundo, ainda que a relação entre Direito Tributário e Contabilidade seja um objeto comum da pesquisa internacional<sup>9</sup>. As normas contábeis do *IFRS* têm como propósito fornecer informações de alta qualidade aos seus usuários<sup>10</sup>, existindo princípios fundamentais (as características qualitativas) cujo objetivo é de garantir essa função (*i.e.*, representação fidedigna e relevância). Entretanto, as perspectivas que a Contabilidade se alicerça para determinar a forma de registro de uma operação podem não dialogar com a área de conhecimento que faz uso da informação contábil. As normas *IFRS*, por exemplo, são elaboradas assumindo que a entidade equivale ao grupo econômico, enquanto o Direito, particularmente o Societário e o

---

<sup>6</sup> *IFRS. Who uses IFRS standards?* Disponível em: <<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>>. Acesso em: 1/6/2020

<sup>7</sup> Cfe. item 4 da ICPC 09.

BRASIL. Interpretação Técnica ICPC 09 (R2): Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial. Aprovado pela Deliberação CVM 729, publicada no Diário Oficial da União em 28 de novembro de 2014.

<sup>8</sup> Cfe. Item 5 da ICPC 09.

<sup>9</sup> *E.g.*, Martín N. Hoogendoorn (1996) Accounting and taxation in Europe — A comparative overview, *European Accounting Review*, 5: sup1, 783-794.

<sup>10</sup> De acordo com a Estrutura Conceitual (CPC 00), usuários são os investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, que utilizam os relatórios financeiros para a tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade (item 1.2).

BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. Aprovado pela Deliberação CVM 835, publicada no Diário Oficial da União em 11 de dezembro de 2019.

Tributário, considera como entidade a pessoa jurídica isoladamente, o que pode ocasionar um potencial conflito ontológico<sup>11</sup>.

O Direito Tributário utiliza o lucro líquido calculado de acordo com o BRGAAP – particularmente o resultado identificado nas demonstrações individuais – como ponto de partida para a apuração do IRPJ<sup>12</sup>. Contudo, como aponta Edison Fernandes, em razão da tradição positivista brasileira, a doutrina e a jurisprudência acabam por criar obstáculos para a adoção da Contabilidade tal como estabelecido na legislação; no Brasil, a relação entre Direito Tributário e Contabilidade pode ser qualificada como de “independência material”, isto é, a Contabilidade é decisiva para o cálculo dos tributos, porém, a legislação tributária pode atribuir entendimentos distintos em relação aos conceitos contábeis<sup>13</sup>.

Esse diálogo conflituoso acabou por gerar uma falsa dicotomia<sup>14</sup> entre o Direito Tributário e a Contabilidade e inúmeras discussões sobre a extensão da adoção do registro contábil para fins de apuração dos tributos federais. Em geral, neste trabalho, partimos do entendimento que um fato econômico será interpretado, para fins contábeis, à luz dos princípios introduzidos pelo *IFRS*, enquanto, para fins de Direito, interpreta-se o fato com base nas normas

---

<sup>11</sup> FERNANDES, Edison Carlos. Novo imposto de renda das empresas: repercussão dos tributos sobre o lucro no patrimônio da empresa. São Paulo: Trevisan Editora, 2017. p. 35.

<sup>12</sup> Nos termos do artigo 6º, §1º, do Decreto-lei nº 1.598/77: “Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. § 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.”

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União. Publicado em 27 de dezembro de 1977.

<sup>13</sup> FERNANDES, Edison. **Breve introdução ao estudo sobre a dependência do IRPJ ao IFRS**. In: SILVA, Fabio Pereira [et al.]. Controvérsias jurídico-contábeis. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 135.

<sup>14</sup> Sobre a falso problema entre Direito Tributário e Contabilidade, citamos trecho do Professor Paulo de Barros Carvalho que manifesta o entendimento de que apenas o fato juridicamente qualificado pode ser considerado para determinar o tratamento tributário, sendo descabidas análises de ordem meramente econômica ou contábil: “Adotados esses pressupostos, verificaremos que o termo ou expressão que adquirir o qualificativo “jurídico” não somente será representativo de uma unidade do universo do direito, como também denotará seu contraponto, isto é, todos os outros fatos linguisticamente possíveis de serem construídos a partir daquele mesmo evento, mas que não se enquadram às regras sintáticas e semanticamente dadas pelo sistema de linguagem do direito. A demarcação do objeto implica a delimitação do corte de sua classe e, ao traçar esses limites o exegeta obtém como resultado indireto a formação do conjunto dos fatos que não se qualificam como tal. (...) ou seja, de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato contábil; mas um e outro são sobremaneira diferentes, isso impede de inscrever o último como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade carente de significação jurídica. O fato capaz de implicar o conseqüente normativo haverá de ser sempre fato jurídico, mesmo que muitas vezes haja situações nas quais num e noutro estejam presentes os mesmos conteúdos denotativos (...) Imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos da constituição do vínculo tributário, ao relatarem o fato jurídico, demonstrem-no por meio de linguagem admitida pelo direito. (...) Inadmissível a desconsideração das formas adotadas pelo particular para, usando critérios meramente econômicos, sujeitá-lo, à tributação, como se diversa fosse a forma negocial por ele praticada” CARVALHO, Paulo de Barros. **Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos**. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 105 (2010). p. 419-424.

previstas no sistema jurídico brasileiro<sup>15</sup>. Ou seja, a forma como um evento é retratado pela Contabilidade não pode **prevalecer**, para fins de determinação do tratamento tributário, sobre princípios como o de realização da renda (artigo 43 do CTN) ou sobre uma lei que estabelece um tratamento distinto.

Apesar disso, não nos filiamos à posição que nasce dessa dicotomia no sentido de que a Contabilidade e o Direito são incomunicáveis. **É incompleta a ideia** de que a Contabilidade despreza integralmente a forma jurídica do evento econômico em prol de garantir que a informação contábil atenda à representação fidedigna e à relevância.

Justamente por isso a proposta deste trabalho não é determinar em quais situações a Contabilidade pode prevalecer sobre o Direito Tributário ou vice-versa, mas é avaliar se os motivos pelos quais a Contabilidade difere da qualificação jurídica de determinado contrato deveriam ser levados em consideração quando se interpreta um negócio jurídico. Ou seja, buscaremos responder se o fato de a Contabilidade identificar que certos termos contratuais não têm aplicabilidade ou que outra obrigação estaria sendo assumida pela parte não deveria ser ao menos analisado pelo intérprete do negócio jurídico.

Com efeito, apesar de adotarmos a posição de que a definição da natureza de um evento econômico para fins jurídicos, inclusive fiscais, só pode ser feita a partir das regras e formas linguísticas selecionadas pelo Direito positivo, avaliaremos de que forma a Contabilidade poderia ser levada em consideração pelo intérprete jurídico como suporte, **auxiliando na qualificação jurídica de determinado negócio**.

Para tanto, em um primeiro momento, analisaremos a evolução do objeto e do objetivo da Contabilidade. Chegaremos a uma conclusão preliminar de que o BRGAAP busca criar um fluxo de informações úteis aos usuários das informações contábeis e, visando melhor atingir esse propósito, confere ao aplicador da Contabilidade um grau relevante de discricionariedade e subjetividade, garantindo que ele faça uma análise qualitativa e crítica para identificação da “essência” do fato econômico.

Em seguida, realizaremos uma análise das normas de Direito Civil sobre interpretação de negócio jurídico, focada no **campo da existência**. A partir dos ensinamentos de Antonio Junqueira Azevedo em “Negócio jurídico: existência, validade e eficácia”<sup>16</sup>, veremos que os

---

<sup>15</sup> BIFANO, Elidie Palma. **Contabilidade e direito a nova relação**. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (Coord). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2010. v.1.

<sup>16</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira. Antonio Junqueira. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4ª ed. Atual de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002.

negócios jurídicos possuem elementos essenciais (categoriais inderrogáveis) que servem para definir a categoria de cada negócio e, logo, o regime jurídico aplicável.

Como será exposto, a inexistência de um elemento categorial inderrogável, fixado pelo Direito positivo para que os negócios jurídicos sejam qualificados desta ou daquela maneira, poderia acarretar a requalificação do ato praticado pelo contribuinte porque lhe falta a sua essência (por essência, entende-se seu conteúdo essencial – campo da existência)<sup>17</sup>. Aquilo que é chamado de conversão substancial pode ser entendida como o processo de escolha – devidamente fundamentada – entre duas qualificações jurídicas para um mesmo negócio jurídico, de modo a identificar, qualitativamente, o modelo jurídico que é mais adequado àquela declaração de vontade<sup>18</sup>.

Quanto maior o número de elementos do negócio jurídico que se leva em consideração para confrontar os traços característicos do modelo (tipo), tanto maior o grau de correspondência entre o negócio e o modelo jurídico e, portanto, mais adequada a qualificação jurídica da declaração de vontade. A **mais adequada qualificação** de um negócio jurídico é o resultado da afirmação de que há correspondência com o maior número de elementos do negócio jurídico aos traços característico de um certo modelo jurídico-negocial<sup>19</sup>.

À luz desses ensinamentos presentes na doutrina de Antonio Junqueira de Azevedo e de outros doutrinadores que trataram sobre os mecanismos para determinação do regime jurídico de um negócio<sup>20</sup>, nossa análise pretende definir quando a Contabilidade pode funcionar como um indicador dos elementos do negócio jurídico, sendo utilizado como instrumento para a requalificação/conversão de um negócio jurídico. Nosso trabalho defenderá que a conversão deve ocorrer mediante a análise específica de cada declaração de vontade, isso porque, conforme nossa premissa teórica, a linguagem autorizada pelo Direito continua sendo a única forma para a identificação do regime jurídico e do tratamento tributário decorrente, de modo que a Contabilidade, por si só, não pode ser usada como única justificativa para alicerçar uma alteração de regime jurídico.

Apesar de concluirmos que Contabilidade e Direito Tributário possuem objetivos e princípios distintos, nosso entendimento é de que a Contabilidade pode ser compreendida como um suporte na qualificação do negócio jurídico. Frente à conclusão de que a Contabilidade é

---

<sup>17</sup> *Ibid.* p. 40.

<sup>18</sup> DEL NERO, João Alberto Schutzer. **Conversão substancial do negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 80.

<sup>19</sup> *Ibid.* p. 80.

<sup>20</sup> *E.g.*, DEL NERO, João Alberto Schutzer. **Conversão substancial do negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

um elemento útil para identificação dos elementos categoriais inderrogáveis de um negócio jurídico, analisaremos dois casos concretos, identificados a partir de demonstrações financeiras divulgadas por companhias brasileiras e selecionados livremente pelo autor deste trabalho conforme sua prática e experiência profissional, e testaremos nossas conclusões.

O presente trabalho será estruturado visando à resolução de um problema: definição de se a Contabilidade pode influenciar a qualificação do negócio jurídico e de seu regime tributário. A hipótese proposta para a resolução do problema será interpretada à luz dos casos concretos, o que viabilizará confirmá-la ou refutá-la.

Por fim, destaca-se que a temática deste estudo é inteiramente aderente à prática profissional de seu autor, que se dedica à consultoria tributária de imposto de renda, além de possuir graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São Paulo. Durante sua atuação profissional, a maioria de seus trabalhos envolve a interpretação dos pronunciamentos que integram o BRGAAP e como eles podem influenciar o tratamento tributário de um dado negócio jurídico à luz do Direito positivo e dos princípios constitucionais do imposto de renda.



## 2 A CONTABILIDADE E A PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA

No Capítulo 1, apresentaremos, de forma descritiva, como ocorreu a evolução do papel da Contabilidade na sociedade até a consolidação de seus objeto e objetivo atuais. Em seguida, analisaremos como esses dois elementos foram refletidos no padrão contábil vigente no Brasil (BRGAAP) e como influenciam na identificação da informação útil e na divulgação dos eventos econômicos pelas entidades.

Os esclarecimentos neste capítulo pretendem aclarar que o Direito e a Contabilidade possuem propósitos distintos quando interpretam um fenômeno econômico estabelecido na forma de um contrato e a compreensão desse aspecto é fundamental para que se possa estabelecer os limites da influência ou diálogo de um campo no outro.

### 2.1 O objeto, o objetivo e o processo contábil

A Contabilidade surgiu como um sistema de escrituração, eminentemente gerencial e descritivo, que tinha como objetivo o acompanhamento da riqueza das empresas a partir da identificação e análise dos eventos econômicos que causam mutações patrimoniais<sup>21</sup>. Esse sistema de processamento e divulgação de informações foi se tornando cada vez mais complexo - buscando avaliar detalhadamente os requisitos de capital das entidades - ao passo que a quantidade de empresas aumentava e a sua função se tornava mais relevante<sup>22</sup>.

De fato, a função da Contabilidade deixou de ser meramente gerencial e passou a ser um importante instrumento de comunicação, em grande parte, a partir do momento em que os gestores ou gerentes das sociedades se tornaram agentes separados do proprietário. As demonstrações contábeis passaram a ser utilizadas como um mecanismo na busca da redução da assimetria informacional entre essas pessoas, de forma a representar um fluxo de informações entre os tomadores e provedores de recursos e os intermediários informacionais (*e.g.*, analistas de mercado, mídia especializada, auditores independentes). Como explica Eduardo Flores<sup>23</sup>, o fluxo de informações derivadas do processo contábil é originado nas entidades e tem como destino aqueles que detêm (ou estão avaliando a possibilidade de deter) interesses na entidade que reporta.

---

<sup>21</sup> Sobre a genética gerencial da Contabilidade: IUDÍCIBUS, Sergio; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução**. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005. p. 10.

<sup>22</sup> A evolução do papel da Contabilidade foi, em grande parte, uma decorrência da revolução industrial no século XVIII.

<sup>23</sup> FLORES, Eduardo. Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2018. p. 7.

Questiona-se, portanto, se seria a Contabilidade o método adequado para o processamento dos eventos econômicos que causam alterações no patrimônio das empresas e para estabelecer um fluxo de informações visando à redução da assimetria informacional. Retomamos a indagação feita por Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Nelson Carvalho quando se debruçaram sobre o processo histórico de criação e desenvolvimento da Contabilidade: “será que a forma como a Contabilidade, em sua função de sistema receptor, processador e transmissor dos resultados de eventos e transações, obtém essas informações seria a única viável ou possível?”<sup>24</sup>

A resposta foi negativa: não, a Contabilidade não é a única forma viável de recepção e transmissão de eventos econômicos. Não obstante, os próprios autores reconhecem que o fato de a Contabilidade ser aceita pela coletividade como uma resposta ou a forma mais inteligente de se atingir tal objetivo realça a força e a validade do modelo contábil. Por mais que a Contabilidade esteja apoiada em outras áreas de conhecimento – *e.g.*, Direito, Economia, Administração –, também é claro que ela se mostra como a preferência para enfrentar o processo de, primeiro, identificar o evento econômico que causa mutação patrimonial, depois precificá-lo e, por último, comunicar seus efeitos.

Determinado que a Contabilidade é um instrumento adequado para a avaliação patrimonial, ainda que por aceitação social, podemos sumarizar quais são o objeto e o objetivo da Contabilidade. O objetivo é preeminentemente informacional, visando à criação de um fluxo de comunicação das transações de natureza econômico-financeira aos usuários das demonstrações contábeis. O objeto de análise é o próprio patrimônio das entidades, com suas variações quantitativas e qualitativas<sup>25</sup>.

Apesar de o objetivo ser claro<sup>26</sup> e o objeto definido, nem sempre a função do aplicador contábil se mostra simples. A busca por um meio de comunicação no qual o usuário consiga

---

<sup>24</sup> IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução**. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005. p. 10

<sup>25</sup> *Ibid.* p. 12.

<sup>26</sup> Para que se possa atingir o objetivo vislumbrado, a Contabilidade estabeleceu um processo em que seu aplicador deverá verificar a ocorrência do evento econômico e realizar a sua divulgação nos relatórios financeiros da entidade. Esse processo contábil pode ser resumido nas seguintes etapas: 1. Identificação do evento: um evento econômico contabilizável é aquele que tem o poder de alterar o patrimônio líquido da entidade de três formas: (i) alterando a dimensão do patrimônio líquido (variação quantitativa); (ii) alterando a natureza do patrimônio líquido (variação qualitativa); ou (iii) simultaneamente a dimensão e a natureza. 2. Mensuração: atribuição de valor ao evento que altera o patrimônio líquido (custo histórico, valor justo etc.).

3. Consolidação: classificação de transação e aplicação racional de critérios de classificação por semelhança, de modo a agregar os elementos semelhantes em categorias e subcategorias. 4. Apresentação e divulgação: apresentar os dados consolidados anteriormente e transformá-los em informação por meio da sua apresentação e divulgação de acordo com modelos preestabelecidos e geralmente aceitos.

As etapas e suas descrições podem ser identificadas em: FLORES, Eduardo. Op. cit. p. 8

compreender o que a linguagem contábil deseja transmitir está longe de ser alcançada; são inúmeras as divergências de interpretação entre os diferentes usuários e os obstáculos para uma comparabilidade plena das informações financeiras reportadas<sup>27</sup>.

Como o objetivo da Contabilidade não é simples de ser atingido, as formas que ocorrem a mensuração, a consolidação e a divulgação dos eventos econômicos estão em permanente mudança. Ainda que se considere apenas os investidores e credores, os usuários não são homogêneos e, portanto, não será possível satisfazer plenamente as necessidades de todos<sup>28</sup>. O intuito é oferecer um conjunto básico de informações de uso geral que atendam ao objetivo informacional da Contabilidade<sup>29</sup>.

Como será esclarecido na próxima seção deste capítulo, atingir esse “conjunto básico” é uma missão que fica entre a objetividade e o subjetivismo responsável. Ao passo que a valoração do patrimônio da empresa passará por diversos julgamentos a serem tomados pela administração da própria empresa, o que decerto impactará a tomada de decisões dos usuários das informações (ao menos parte deles), a Contabilidade também é regida pela característica da representação fidedigna (ou essência econômica), que exige que os relatórios contábeis imponham uma transparência a todas as relações jurídicas que formam o patrimônio da empresa<sup>30</sup>.

## 2.2 A Estrutura Conceitual brasileira

Atualmente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)<sup>31</sup> prevê a Estrutura Conceitual<sup>32</sup> para relatório financeiro no Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), baseado no

---

<sup>27</sup> IUDÍCIBUS, Sergio; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução**. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005. p. 12.

<sup>28</sup> Item 1.8 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

<sup>29</sup> Item 1.8 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

<sup>30</sup> FERNANDES, Edison Carlos. Op. cit. pp. 36-38.

<sup>31</sup> O CPC foi criado pela Resolução CFC 1.055/05, que assim dispôs: “Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.” BRASIL. **Resolução CFC nº 1.055/05**. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências. Diário Oficial da União. Publicado em 24 de outubro de 2005

<sup>32</sup> os postulados contábeis, definidos como “as premissas ou constatações básicas, não sujeitas à verificação, que formam o arcabouço sobre o qual repousa o desenvolvimento subsequente da teoria da Contabilidade” (IUDÍCIBUS, Sergio. Teoria da contabilidade. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000). Ainda que não exista convergência entre todos os postulados da Contabilidade, pode-se dizer que os principais são o postulado da entidade e o da continuidade, que transmitem, respectivamente, as noções de autonomia patrimonial da empresa em relação ao patrimônio de seus sócios ou proprietários e de que é pressuposto que a empresa continuará sua operação no futuro e isso deverá ser refletido na mensuração e apresentação dos componentes do patrimônio (Resolução CFC 750/1993).

*Conceptual Framework* do IFRS. Nesse documento, o CPC estabeleceu que a Estrutura Conceitual tem por objetivo auxiliar a elaboração dos relatórios financeiros e o desenvolvimento do IFRS, cravando políticas consistentes quando nenhum pronunciamento se aplica à determinada transação ou quando o pronunciamento aplicável permite uma escolha de política contábil.

À luz do que foi apresentado, a despeito do nome, a Estrutura Conceitual não é um pronunciamento propriamente dito, de modo que não é hierarquicamente superior aos demais documentos emitidos pelo CPC. Em pronunciamentos específicos, podem ser estabelecidos procedimentos contábeis que diverjam da Estrutura Conceitual.

A Estrutura Conceitual se justifica como uma norma basilar e teórica que guiará a aplicação da Contabilidade, trazendo as características necessárias da informação contábil. Nos termos desse regramento, os objetivos dos relatórios contábeis é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta e que sejam úteis para investidores e credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões. Ainda que esse grupo de usuários tenham sido definido como primários, as demonstrações contábeis também podem ser usadas por reguladores e público em geral<sup>33</sup>.

Como analisamos, a Contabilidade busca, ao máximo, transmitir informação contábil útil a uma gama de usuários com interpretações e interesses heterogêneos, sendo tal heterogeneidade um dos principais obstáculos para atingir esse objetivo. A Estrutura Conceitual é desenvolvida para que as informações atendam às necessidades do maior número de usuários principais, oferecendo um conjunto básico de informações gerais que não visa prover elementos adicionais a um determinado subconjunto dos usuários principais.

---

Em princípio, a partir dos postulados é possível alcançar todas as regras e as classificações adotadas pela Contabilidade. As regras, na Contabilidade, são chamadas de princípios – i.e., GAAP. De fato, quando se usa o termo princípios na Contabilidade, não há uma equivalência com o conceito de princípios como normas maiores (escritas ou não) que balizam as regras. Em uma visão bem mais pragmática, a Contabilidade adota princípios como um conjunto básico de normas, que eliminam, até certo ponto, a subjetividade de aplicação por diferentes gestores, existindo um embasamento comum a qualquer aplicador.

O GAAP, assim, é o conjunto de normas que foram sancionadas como válidas por um sistema normativo para atribuir comparabilidade às informações contábeis, colocando as entidades sobre o mesmo escopo de regras. Observa-se que os princípios contábeis, de certa forma, têm o objetivo de retirar um grau de subjetividade dos aplicadores da Contabilidade para oferecer comparabilidade.

Nesse contexto de princípios e postulados, foram criadas as estruturas conceituais para balizar os elaboradores das normas contábeis. As estruturas conceituais caminham entre as regras e os postulados, mas não se confundem com os dois; as estruturas conceituais são como elementos teóricos que guiarão a aplicação das normas para atingir os objetivos propostos pela Contabilidade (i.e., fluxo de informação sobre o patrimônio da entidade e as mudanças qualitativas e quantitativas).

<sup>33</sup> Item 1.1 do CPC 00 (R2).

O quanto da informação contábil e útil é determinado pelo quanto influenciam na tomada de decisões. As decisões a serem tomadas por esse grupo de usuários envolve inúmeras operações, como a compra e venda de instrumentos de patrimônio e de dívida, concessão de empréstimos, exercício do direito de voto ou influência sobre a administração<sup>34</sup>. A evolução da Contabilidade foi um reflexo justamente dessa demanda por informações cada vez mais complexas, o que exigiu que as demonstrações apresentassem muito mais do que a mera posição patrimonial e suas variações, mas que também proovessem um fluxo de informação suficiente para que os usuários tenham elementos para estimar como se dará a continuidade da entidade, incluindo as perspectivas de futuros fluxos de caixa e avaliação da gestão da empresa.

Para tomar as decisões, os usuários precisam de informações sobre o patrimônio da entidade – *i.e.*, recursos econômicos, reivindicações contra a entidade e as alterações nesses recursos e nas reivindicações – e sobre a eficiência da administração da entidade no uso de seus recursos e cumprimento de suas responsabilidades<sup>35</sup>. As demonstrações devem reportar, portanto, os efeitos do evento econômico sobre a posição patrimonial da empresa e como tal evento é uma decorrência da gestão dos recursos da entidade pela administração.

A influência da busca da informação útil nas regras contábeis é verificável em vários níveis. Talvez um exemplo claro disso é a crescente utilização da mensuração com base no valor justo pelas normas contábeis em razão de seu caráter informacional ser presumidamente maior ao longo do tempo. Hoje, em grande medida, os relatórios financeiros estão baseados em estimativas, julgamentos e modelos e, não, em representações exatas<sup>36</sup>. Como mencionado, em vista da dificuldade em se atingir a objetividade da Contabilidade, as normas contábeis (incluído aqui a Estrutura Conceitual) estão em constante evolução para reportar aos usuários, de forma mais clara e mais abrangente, a posição patrimonial e as expectativas para a continuidade da entidade.

Os conceitos que permeiam a definição de uma “informação útil” são as chamadas características qualitativas fundamentais. São elas a relevância e a representação fidedigna.

A informação contábil será relevante quando for capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários – em geral, considera-se que a informação faz diferença nas decisões se podem ser utilizadas para prever resultados futuros (valor preditivo) ou se fornecem um feedback sobre avaliações anteriores (valor confirmatório)<sup>37</sup>. “Por exemplo, informações sobre

---

<sup>34</sup> Item 1.2 do CPC 00 (R2).

<sup>35</sup> Item 1.4 do CPC 00 (R2).

<sup>36</sup> Item 1.11 do CPC 00 (R2).

<sup>37</sup> Item 2.7 do CPC 00 (R2).

receitas para o ano corrente, que podem ser utilizadas como base para prever receitas em anos futuros, também podem ser comparadas a previsões de receitas para o ano corrente que tenham sido feitas em anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem ajudar o usuário a corrigir e a melhorar os processos que foram utilizados para fazer essas previsões anteriores” (item 2.10 do CPC 00).

Do outro lado, as informações contábeis também devem representar os fenômenos econômicos relevantes de forma fidedigna à sua essência, o que é entendido como a representação completa, neutra e isenta de erros<sup>38</sup>. Isso significa que a operação será retratada pela Contabilidade de modo que seja possível a sua compreensão, mas sem que a linguagem da informação contábil influencie o seu usuário, favorável ou desfavoravelmente, na tomada de decisões.

Tratando de representação fidedigna de fenômenos econômicos que estão materializados em negócios jurídicos, o CPC 00 (R2) esclarece que pode haver situações em que a forma legal não coincide com a essência identificada pela Contabilidade<sup>39</sup>. Nessas circunstâncias, fornecer informações apenas sobre a forma legal não atenderia à característica de representação fidedigna.

Para identificar a essência de um direito ou obrigação contratual e entender se há coincidência com sua forma legal, é preciso que todos os termos do contrato, implícitos ou explícitos, sejam considerados<sup>40</sup>. Termos implícitos incluem, por exemplo, as obrigações legais que não estão necessariamente descritas no contrato. Com efeito, em alguns casos, a essência dos direitos e obrigações é clara na forma legal do contrato, em outros é necessária uma análise para identificar a essência desses direitos e obrigações.

A Estrutura Conceitual esclarece que os termos que não têm substância não devem ser considerados quando da elaboração da informação contábil. Cláusulas contratuais que não vinculem as partes ou direitos que o titular não terá a capacidade prática de exercer são exemplos de formas legais sem substância econômica. Muitas vezes, as entidades combinam um grupo de contratos para obter um determinado efeito comercial; nesses casos, deve-se

---

<sup>38</sup> De acordo com o CPC 00 (R2), a representação completa inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados, inclusive todas as descrições sobre a natureza do ativo, de como ocorre a sua representação numérica (por exemplo, custo histórico ou valor justo). A neutralidade é quando inexistente seleção das informações financeiras que serão reportadas, de modo que não ocorra manipulação das informações com o intuito de serem recebidas de forma favorável ou desfavorável pelos usuários.

<sup>39</sup> Item 2.12 do CPC 00 (R2).

<sup>40</sup> Item 4.60 do CPC 00 (R2).

considerar os efeitos conjuntos dos contratos para se avaliar, efetivamente, quais direitos e obrigações foram criados<sup>41</sup>.

Em geral, a Estrutura Conceitual, na forma como se coloca, denota uma grande volatilidade para a aplicação da norma contábil. Ainda que se trate de pressupostos gerais, podendo ser aplicados pronunciamentos específicos, o CPC 00 (R2), no papel de guiar a aplicação da Contabilidade, prevê que o preparador das demonstrações contábeis terá uma grande importância em avaliar efetivamente os eventos econômico-financeiros e extrair o que é considerado informação útil para a tomada de decisões.

Embora seja atribuída uma discricionariedade a esse aplicador, esse processo deve passar por conceitos qualitativos de relevância e representação fidedigna. Essas características parecem estar intimamente relacionadas com a história da Contabilidade e a validade do seu modelo como método de avaliação de empresas. A aplicação dessas características qualitativas traz a lembrança constante que a preocupação da Contabilidade é divulgar informações do passado, mas que ainda tenham um valor preditivo, ao passo que também seja apresentada a sua essência, sem que a apresentação seja influenciada por elementos estranhos aos interesses dos usuários principais.

### **2.3 Conclusão do capítulo**

Vimos que o objetivo da Contabilidade é preeminentemente informacional, visando a criação de um fluxo de comunicação das transações natureza econômico-financeira aos usuários das demonstrações contábeis. O objeto de análise é o próprio patrimônio das entidades e suas variações quantitativas e qualitativas.

---

<sup>41</sup> O CPC 00 (R2) traz o seguinte trecho sobre a aplicação das características qualitativas fundamentais: “O processo mais eficiente e eficaz para aplicar as características qualitativas fundamentais é, normalmente, o seguinte (observados os efeitos de características de melhoria e a restrição de custo, os quais não são considerados neste exemplo). Em primeiro lugar, identificar o fenômeno econômico, informações sobre o que é capaz de ser útil para os usuários das informações financeiras da entidade que reporta. Em segundo lugar, identificar o tipo de informação sobre esse fenômeno que é mais relevante. Em terceiro lugar, determinar se essas informações estão disponíveis e se podem fornecer representação fidedigna do fenômeno econômico. Em caso afirmativo, o processo para satisfazer às características qualitativas fundamentais se encerra nesse ponto. Em caso negativo, o processo é repetido com o próximo tipo de informação mais relevante.

Em alguns casos, o ponto de equilíbrio (trade-off) entre as características qualitativas fundamentais pode precisar ser encontrado para atingir o objetivo do relatório financeiro, que é fornecer informações úteis sobre fenômenos econômicos. Por exemplo, as informações mais relevantes sobre um fenômeno podem ser uma estimativa altamente incerta. Em alguns casos, o nível de incerteza na mensuração envolvido na realização dessa estimativa pode ser tão alto que pode ser questionável se a estimativa forneceria representação suficientemente fidedigna desse fenômeno. Em alguns desses casos, a informação mais útil pode ser a estimativa altamente incerta, acompanhada pela descrição da estimativa e da explicação das incertezas que a afetam. Em outros casos, se essa informação não fornece representação suficientemente fidedigna desse fenômeno, a informação mais útil pode incluir uma estimativa de outro tipo que é ligeiramente menos relevante, mas que está sujeita a uma menor incerteza na mensuração. A mensuração da incerteza não significa que a informação não é útil.”

A evolução da Contabilidade decorreu, principalmente, de uma demanda por informações cada vez mais complexas, o que exigiu que as demonstrações apresentassem muito mais do que a mera posição patrimonial e suas variações, mas que também provessessem um fluxo de informação suficiente para que os usuários tenham elementos para estimar como se dará a continuidade da entidade, incluindo as perspectivas de futuros fluxos de caixa e avaliação da gestão da empresa.

Contudo, a norma contábil, principalmente a Estrutura Conceitual, confere ao aplicador da Contabilidade um grau relevante de discricionariedade e subjetividade. Desse modo, a função do aplicador contábil não é mais mecânica, mas representa uma análise minuciosa que envolve a identificação da informação útil aos usuários, que possui as características qualitativas de relevância e representação fidedigna.

A busca incessante pela definição da informação útil ao usuário é um objetivo, obviamente, contábil, que não necessariamente dialoga com o sistema jurídico brasileiro. Na seara tributária, as regras jurídicas relacionadas a uma operação, em geral, têm preponderância na definição da natureza do evento econômico a ser considerada para apuração dos tributos, como será visto nos próximos capítulos. Contudo, haverá situações em que a contabilização, lastreada na essência econômica, conflui com a norma jurídica, ainda que não se adeque a forma contratual. O desafio agora é identificar quando esses eventos são verificáveis.



### 3 NEGÓCIOS JURÍDICOS: INTERPRETAÇÃO SUBSTANCIAL DA DECLARAÇÃO DE VONTADE

O Capítulo 2 apresentará o conceito de negócio jurídico e o que envolve a análise desse instituto sob os prismas da existência, validade e eficácia. A partir dessas definições, veremos como pode ou deve ocorrer a interpretação do conteúdo (campo da existência) de um negócio jurídico causal e quais elementos devem ser considerados na definição do regime jurídico aplicável. Mais ainda, buscaremos esclarecer que a interpretação do conteúdo e a definição do regime jurídico pode ocorrer mesmo diante da inexistência de vícios de validade e eficácia, isto é, sem que o negócio seja nulo, anulável ou ineficaz.

#### 3.1 O negócio jurídico e os campos da existência, validade e eficácia

Neste trabalho, adotaremos a definição de negócio jurídico de Antônio Junqueira Azevedo, apresentada na obra “Negócio jurídico: existência, validade e eficácia”<sup>42</sup>. Para o autor, negócio jurídico “é todo o todo fato jurídico consistente em declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide”<sup>43</sup>.

Há duas características inerentes a essa definição. A primeira é que o negócio jurídico consiste em uma declaração de vontade. A segunda é que o Direito, acompanhando aquilo que é visto socialmente como uma manifestação de vontade dirigida à produção de efeitos jurídicos<sup>44</sup>, atribui efeitos constitutivos de Direito aos efeitos queridos e manifestados na declaração.

Ao contrário dos fatos jurídicos em sentido estrito, o negócio jurídico, pela sua estrutura normativa, toma em consideração a existência do elemento “declaração de vontade”, que é o elemento socialmente visto como destinado à produção de efeitos jurídicos. Temos, portanto, o negócio jurídico como uma espécie de fato jurídico (entendido com um fato do mundo real

---

<sup>42</sup> As conclusões do autor nessa obra foram adotadas integralmente como referencial teórico-normativo deste trabalho, de modo que as demais obras consultadas, desse ou de outros autores, foram analisadas sob a perspectiva dessa referencial.

<sup>43</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira. Antonio Junqueira. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4ª ed. Atual de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 16.

<sup>44</sup> Qualquer meio está apto para a realização desta declaração, como a palavra, o escrito, sinais, gestos, desde que seja patente uma exteriorização de uma vontade negocial. Cfe. ABREU, José. **O negócio jurídico e a sua teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 47.

previsto na legislação e, logo, apto a produzir efeitos jurídicos), mas com um elemento constitutivo que lhe é especial: a declaração de vontade.

A declaração não deve ser interpretada como uma simples manifestação de vontade revelada pela parte. A declaração é, na verdade, o ato social ao qual o ordenamento jurídico tomou como **hipótese normativa** para a produção de efeitos jurídicos aos efeitos manifestamente queridos; “por isso mesmo, num contrato, por exemplo, não há, como às vezes se diz, duas ou mais declarações de vontade; há nele, mais de uma vontade e mais de uma manifestação de vontade, mas essas manifestações unificam-se a visão social de uma só declaração, que juridicamente será um só fato jurídico”<sup>45</sup>.

Em suma, é a partir da **declaração de vontade**, resultado da “conciliação” da vontade das partes, que serão definidos os efeitos jurídicos de um determinado negócio, sabendo que os **efeitos jurídicos são justamente aqueles manifestados como queridos**<sup>46</sup>.

Em vista à concepção acima de negócio jurídico, este deve ser analisado sob três planos: existência, validade e eficácia. Inicialmente, o negócio jurídico, como uma espécie de fato jurídico, possui os elementos necessários para que exista e, uma vez verificados, se estão aptos à produção efeitos jurídicos (eficácia). Como os negócios jurídicos também têm a declaração de vontade como elemento constitutivo (em contraposição aos demais fatos jurídicos), é preciso que essa declaração também seja avaliada sob o prisma da validade.

A distinção sobre os planos do negócio jurídico é relevante para que seja possível uma interpretação coerente do instituto. Ao adotarmos a linha de que o negócio jurídico é a declaração de vontade que é vista socialmente como apta à produção de efeitos jurídicos, aspectos como vontade, causa, limites da autonomia etc. serão relevantes apenas no campo da validade, podendo tornar o negócio jurídico existente em nulo ou anulável.

Os **elementos** do negócio jurídicos são tudo aquilo que comporá a sua existência no campo jurídico. No entendimento de Antônio Junqueira de Azevedo, de acordo com o grau de abstração, os elementos do negócio jurídico podem ser classificados em gerais, categoriais e particulares. Os gerais são comuns a todos os negócios jurídicos e sem os quais o negócio jurídico não existe (*i.e.*, objeto, forma, circunstâncias negociais, agente, lugar e tempo do

---

<sup>45</sup> “O importante na caracterização do negócio é salientar que, se, em primeiro lugar, ele é um ato cercado de circunstâncias que fazem com que socialmente ele seja visto como destinado a produzir efeitos jurídicos, em segundo lugar, a correspondência entre os efeitos atribuídos pelo direito (efeitos jurídicos) e os efeitos manifestados como queridos (efeitos manifestados), existe, porque a regra jurídica de atribuição procura seguir a visão social e liga efeitos ao negócio em virtude da existência de manifestação de vontade sobre eles”. AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Op. cit.* p. 18

<sup>46</sup> *Ibid.* p. 19

negócio). Os categoriais são próprios de cada tipo de negócio (*e.g.*, compra e venda, aluguel) e servem para caracterizar a essência do negócio jurídico específico. Finalmente, os particulares existem apenas no negócio jurídico específico e são colocados por vontade das partes (*e.g.*, condição, termo e encargo)<sup>47</sup>.

Sem os elementos gerais nenhum negócio jurídico existe completamente (negócio aparente), contudo, sem os elementos categoriais de um certo tipo, o negócio deixa de existir daquela forma. A exata identificação do negócio de uma categoria por meio da exata consciência dos elementos categoriais é fundamental para se saber qual o regime jurídico a ele aplicável. Se um negócio de certo tipo faltar um elemento categorial que lhe é essencial (ou se, mesmo sem faltar, se puder dar esse elemento como inexistentes, para evitar que o negócio seja considerado nulo), aquele ato não existira como negócio daquele tipo, mas há a possibilidade de convertê-lo em negócio de outro tipo<sup>48</sup>.

O campo da validade analisará a declaração de vontade e se está regular. Os **requisitos** de validade são as qualidades que os elementos de existência devem ter para que o negócio jurídico seja válido (*e.g.*, declaração deverá ser querida com plena consciência da realidade, escolhida com liberdade, deliberada sem má-fé). A validade é identificada a partir do suporte fático em que o negócio jurídico se insere, tratando-se de uma análise exógena ao conteúdo da declaração de vontade<sup>49</sup>.

Inexistentes os requisitos de validade, o negócio jurídico é considerado nulo ou anulável. É preciso que a manifestação apta a produzir efeitos jurídicos (declaração de vontade) seja regular e protegida de garantias, tanto para resguardar o interesse das partes quanto o de terceiros e o da própria ordem jurídica<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> “Bem examinadas as diversas posições que terminaram de expor-se e de que – com exceção, as mais das vezes nuanças meramente terminológicas – não discrepam outros autores, a conclusão é apenas uma: a expressão ‘elementos do negócio jurídico’ se não emprega de maneira unívoca admitindo, pelo menos dois sentidos diversos: a) o primeiro, referente à atividade de qualificação jurídica de negócios jurídicos – como atividade lógica e axiológica de subsunção de um enunciado sobre um negócio jurídico realmente ocorrido a um modelo jurídico-negocial -, desdobrado por sua vez, em, pelo menos outros dois sentidos:  $\alpha$ ) um, concernente aos traços característicos dos mais diversos modelos jurídico-negociais (*essentialia negotii in abstracto*); e  $\beta$ ) outro, concernente aos elementos, propriamente ditos, que, se presentes num determinado negócio jurídico, justificariam sua subsunção a um certo modelo jurídico-negocial (*essentialia negotii in concreto*); e b) o segundo, referente às consequências jurídicas dos negócios jurídicos, que podem consistir na constituição, extinção ou modificação de relações jurídicas ou situações jurídicas subjetivas (*naturalia e accidentalia negotii*).” DEL NERO, João Alberto Schutzer. **Conversão substancial do negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 79.

<sup>48</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Op. cit.* p. 40.

<sup>49</sup> O plano da validade atua no campo fático (exterior ao conteúdo do negócio jurídico) e “se refere à parte do mundo jurídico em que se apura a existência ou inexistência de défice nos elementos nucleares do suporte fático dos atos jurídicos que influem na sua imperfeição, implicando serem válidos ou inválidos” MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 37

<sup>50</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Op. cit.* p. 41

Por fim, no plano da eficácia, analisar-se-á os **fatores** do negócio jurídico e a possibilidade de produção dos efeitos manifestadamente queridos. Em geral, a ineficácia será simples quando o negócio jurídico for incompleto - se seus efeitos estão sujeitos à cláusula suspensiva, por exemplo. Em paralelo, ineficácia relativa será quando o negócio jurídico, válido entre as partes, não é oponível a terceiros.

À luz da definição do negócio jurídico e como o que compõe cada um dos planos de existência (forma e conteúdo), validade (capacidade intelectual, vontades lícitas) e eficácia (produção dos efeitos queridos), chegamos a uma importante conclusão preliminar que é a de que requisitos como a vontade, causa e motivação não são elementos constitutivos do negócio jurídico (campo da existência); o negócio é somente aquilo que foi declarado<sup>51</sup>. Todo o processo volitivo anterior (suporte fático) à declaração não faz parte do negócio jurídico<sup>52</sup>.

Por esse motivo, os componentes que culminaram na declaração de vontade são relevantes apenas para se determinar a validade ou a eficácia de um negócio jurídico, mas não fazem parte existencialmente<sup>53</sup>. Isto é, o fato de eles poderem vir a influenciar a validade ou a eficácia do negócio não os transforma em parte da declaração.

### 3.2 O negócio jurídico causal: definição

Antes de prosseguirmos com as formas de interpretação de negócios jurídicos, cabe delimitarmos o conceito de um negócio jurídico causal, que é o objeto de nossa análise.

Conforme apontado por Antônio Junqueira, no campo da existência, o negócio jurídico possui os elementos categoriais, que são aqueles que caracterizam a essência de negócio e, conseqüentemente, o regime jurídico ao qual estará submetido. Podem ainda ser classificados entre inderrogáveis (ou essenciais), sem os quais o negócio jurídico não existe ou não existe sob aquele tipo, e derogáveis (ou naturais), que, embora decorram da natureza do negócio, podem ser afastados pelas partes.

---

<sup>51</sup> *Ibid.* p. 82.

<sup>52</sup> “Negócio jurídico já é o suporte fático, o negotium, após a entrada dêsse no mundo jurídico. Se o negócio jurídico fosse o suporte fático, que o enche, não seria possível falar-se de negócio jurídico nulo, anulável, rescindível, resolúvel, resilível, denunciável. Suportes fáticos não podem ser nulos, nem anuláveis, nem rescidíveis, nem resolúveis, nem resilíveis, nem denunciáveis. Quando A joga, ou aposta, as manifestações de vontade, que fazem o suporte fático do negócio jurídico de jogo, ou de aposta, não são nulas: nulidade “de fatos” não teria sentido. Nulo é o negócio jurídico de jogo, se é, por exemplo, proibido, sem se lhe vedar a entrada no mundo jurídico”. MIRANDA, Pontes de. **Negócios jurídicos, representação, conteúdo, forma, prova; atualizado por Marcos Bernasrdes de Mello, Marcos Ehrhardt Jr.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (coleção tratado de direito privado: parte especial; 3). p. 56

<sup>53</sup> “A capacidade, a legitimação e idoneidade (possibilidade) serão antes requisitos ou pressupostos do negócio, já que não fazem parte de sua própria estrutura, do seu esquema irreduzível.” ABREU, José. **O negócio jurídico e a sua teoria geral.** São Paulo: Saraiva, 1984. p. 45.

Dessa feita, a classificação dos negócios entre abstrato ou causal está vinculada ao elemento categorial inderrogável de cada negócio jurídico. Os negócios jurídicos abstratos são aqueles que se diferenciam por sua forma; os negócios abstratos possuem forma de contratação solene, o que torna a espécie contratual inexistente caso tal requisito não seja cumprido. Por outro lado, o negócio jurídico causal possui um objeto típico, isto é, no conteúdo desses negócios, há elementos que **se repetem em diversos negócios concretos** e levam o ordenamento jurídico a lhes dar um **regime jurídico próprio**, formando um tipo de negócio<sup>54</sup> (exemplos de elementos categoriais inderrogáveis: o consenso sobre a coisa e preço, na compra e venda; a manifestação do *animus donandi* e o acordo sobre a transmissão de bens ou vantagens, na doação; o acordo sobre a entrega e o uso gratuito de coisa fungível, no comodato).

Nota-se que os contratos inominados (ou atípicos) também são considerados como negócios jurídicos causais; não existe contrato inominado abstrato. Apesar de os elementos categoriais dos **contratos inominados** não estarem previstos na legislação, mas decorrerem da **consciência social** como correspondentes a uma exigência legítima – o que confere supostamente uma maior maleabilidade e liberdade às partes contratantes –, tais negócios jurídicos também têm um regime jurídico e elementos essenciais que lhe são essenciais ou naturais<sup>55</sup>.

Em suma, tomando por base o elemento categorial inderrogável, o contrato pode ter como essência um elemento formal – negócios abstratos – ou objetivo – negócios causais.

### 3.3 A causa, o elemento categorial inderrogável e a interpretação dos negócios jurídicos pelo prisma da existência

Ao retomarmos os conceitos estudados na primeira seção deste capítulo, é possível concluir que a causa – assim como todo o suporte fático do negócio jurídico – é um fato externo ao próprio negócio, apesar de ser o que justifica a existência deste do ponto de vista social e jurídico<sup>56</sup>. O elemento categorial inderrogável, por sua vez, integra o conteúdo do negócio

---

<sup>54</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4ª ed. Atual de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 145

<sup>55</sup> *Ibid.* p. 146

<sup>56</sup> Como será exposto nesta seção, adotamos aqui a posição que Vicente Ráo chama de corrente objetivista ou moderna, segundo a qual a causa pode ser entendida como a relação econômico-social que une as partes (ou conjunto de efeitos jurídicos que se pretende realizar), mas que não existe no ato, a ele preexiste, lógica e cronologicamente, como situação jurídica inicial.

VICENTE, Rao. *Ato jurídico: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais: o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*. 3ª ed., anotada e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 89.

(campo da existência), consistindo em uma referência à causa – esta que poderá estar antes ou depois do negócio, mas sempre de forma extrínseca<sup>57</sup>.

A distinção entre os dois institutos é relevante porque será o elemento categorial inderrogável que determinará o regime jurídico a qual o contrato está submetido. É o conteúdo da declaração de vontade que deve ser analisado para qualificar um negócio jurídico; a causa, por mais relevante que seja, impacta o negócio jurídico apenas sob os prismas da validade e da eficácia. Vejamos o entendimento de Antônio Junqueira Azevedo sobre um caso concreto:

Se tomarmos como objeto de reflexão a compra e venda e se aceitarmos que ela se caracteriza pelo consenso em trocar uma coisa por preço certo, verificaremos que, em princípio, isto é, nas hipóteses normais, não há necessidade da distinção que fizemos, entre elemento categorial, a integrar o objeto, e causa, definido, conforme geralmente se faz, como função prático-social do negócio, ou como função econômico-social, pois haverá total correspondência entre ambos. Todavia, nada impede que se use a compra e venda, já não mais com a finalidade de circulação de bens, mas com função diversa, por exemplo, com escopo de garantia, como acontece na compra e venda com pacto de retrovenda. Aí muda a função, e se realmente fosse esta que determinasse diretamente o tipo do negócio e respectivo regime jurídico, estes também mudariam. Tal, porém, não ocorre, nem nesse caso (o negócio, ainda que a função seja outra, continua a ser compra e venda), nem em todas as outras hipóteses de negócio indireto, justamente porque é o elemento categorial inderrogável, e não a função, que fixa o tipo e o regime jurídico de cada negócio.

À luz do entendimento do autor, frisamos que a função<sup>58</sup> para qual um negócio jurídico passa a existir não influencia o seu regime jurídico. Assumindo que estão presentes os elementos do plano da existência, a função não usual para a contratação de um negócio ou mesmo o defeito nos seus requisitos (*e.g.*, erro, dolo, coação, fraude, simulação, lesão) não alteram a essência de um negócio e, portanto, o seu regime jurídico, sujeitando-se, unicamente, à análise de sua validade<sup>59</sup>.

Nos requisitos de validade estão os limites ou, de forma mais objetiva, o retângulo dentro do qual a pessoa titular de direitos pode exercitar sua autonomia privada e consumir aquele negócio. Os elementos estruturais constituem a própria figura do negócio jurídico, dentro de suas características peculiares ao tipo de negócio escolhido, por meio da manifestação de uma ou mais vontade<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> *Ibid.* p. 150.

<sup>58</sup> A definição de causa como sendo o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo Direito também é a conclusão de RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil**. São Paulo, Saraiva, 1957. V.1. p. 306

<sup>59</sup> DINIZ, Gustavo Saad. **Existência, validade e eficácia do negócio jurídico estipulado por sociedade empresária**. Revista Nacional de Direito e Jurisprudência, v. 19, p. 27-32, 2001.

<sup>60</sup> ABREU, José. **O negócio jurídico e a sua teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 46.

Em alguns casos, o próprio sistema legislativo pode atribuir um novo regime jurídico a um negócio em razão da sua função (*e.g.*, alienação fiduciária em garantia). Nesses casos, contudo, é necessário que ocorra a adaptação legislativa para que o negócio deixe de se submeter ao regime antigo e passe ao novo tratamento; a função influencia o racional para criação da norma, mas não diretamente o negócio<sup>61</sup>.

Para que um negócio possa ser corretamente analisado pelo intérprete com o fim de atribuir o regime jurídico adequado, é preciso a **consciência dos elementos categoriais inderrogáveis**. Isso porque, sob o princípio de conservação dos contratos<sup>62</sup>, se um elemento categorial que é essencial ao “tipo” contratual falta ou, mesmo sem faltar, é enfraquecido ou inaplicável de modo a poder ser considerado como inexistente, o ordenamento jurídico abre a possibilidade, para o intérprete, converter o negócio em outro tipo, mediante o aproveitamento dos elementos prestantes (conversão substancial)<sup>63</sup>.

A conversão substancial pode ser entendida como o processo de escolha – devidamente fundamentada – entre duas qualificações jurídicas para um mesmo negócio jurídico, de modo a identificar, qualitativamente, o modelo jurídico que é mais adequado àquela declaração de vontade. Assim, quanto maior o número de elementos do negócio jurídico que se leva em consideração para confrontar os traços característicos do modelo (tipo), tanto maior o grau de correspondência entre o negócio e o modelo jurídico e, portanto, mais adequada a qualificação jurídica da declaração de vontade. A mais adequada qualificação de um negócio jurídico é o resultado da afirmação de que há correspondência com o maior número de elementos do negócio jurídico aos traços característico de um certo modelo jurídico-negocial<sup>64</sup>. Caso a declaração não contenha os elementos categoriais inderrogáveis de nenhum tipo negocial,

---

<sup>61</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira. Op. cit. p. 151.

<sup>62</sup> Destaca-se que, como aponta a doutrina, não são apenas as hipóteses de inexistência de elemento categorial inderrogável que podem levar à conversão substancial. Com efeito, casos de falta de suporte fático que levam à invalidade ou ineficácia do negócio também poderiam culminar na necessidade de conversão.

“A conversão do ato jurídico constitui uma das aplicações do princípio da conservação que consiste no expediente técnico de aproveitar-se como outro negócio jurídico válido aquele inválido, nulo, para o fim a que foi realizado” MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 302.

“A conversão substancial não se limita às hipóteses de inexistência categorial; pode ocorrer também quando falta, no suporte fático, um requisito da declaração, o que levaria o negócio à nulidade e não, à inexistência. Assim, o testamento nulo convertido em codicilo (cf. RT 327/240); a renúncia prévia à prescrição (nula, pelo art. 161 do Código Civil), valendo como interrupção; etc. Pode ocorrer também em casos de anulabilidade, ou de ineficácia”. AZEVEDO, Antônio Junqueira. **Negócio jurídico e declaração negocial**. São Paulo, 1986. p. 97/98.

<sup>63</sup> AZEVEDO, Antonio Junqueira. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4ª ed. Atual de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 40.

<sup>64</sup> DEL NERO, João Alberto Schutzer. **Conversão substancial do negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 80.

poder-se-ia, inclusive, interpretar que inexistente negócio ou que há um negócio jurídico genérico<sup>65</sup>.

Essa interpretação e escolha, contudo, são feitas a partir da declaração de vontade (e dos elementos categoriais que lhe integram), sem que se considere elementos externos ao negócio jurídico que não impactam o campo da existência. O ponto de partida será sempre a declaração, de modo que a vontade verdadeira dos contratantes que não foi manifestada não adentra o mundo jurídico; é preciso que o querido esteja manifestado<sup>66</sup>.

Destaca-se, então, que o procedimento de verificação da existência ou da conversão do negócio jurídico integra a atividade de qualificação jurídica e de aplicação do Direito, podendo ser desenvolvida pelas partes interessadas no negócio jurídico. É uma atividade que analisa questão de Direito, e não questão de fatos (externas ao negócio jurídico)<sup>67</sup>.

Sobre a interpretação da declaração de vontade, o artigo 112 do Código Civil<sup>68</sup> dispõe que “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”. Como estabelecido pelo comando legal, a interpretação das declarações de vontade será feita a partir da intenção, que, inclusive, prevalecerá sobre a literalidade do texto. Não se deve esquecer, entretanto, que a intenção a ser considerada para fins de interpretação deve estar “consubstanciada” no negócio jurídico; não se pode dizer que a vontade/intenção pode ser pesquisada independentemente do conteúdo da declaração.

A intenção não declarada, dessa forma, não deve ser objeto de interpretação nem estará apta à produção de efeitos jurídicos, de sorte que o artigo 112 apenas é aplicável se existir linguagem no contrato da qual se possa identificar a vontade das partes<sup>69</sup>. A vontade íntima ou as razões pelas quais as partes ingressam em um negócio jurídico, ainda que contra a declaração, continuam fora do escopo de interpretação da declaração da vontade da perspectiva do

---

<sup>65</sup> “O ordenamento, ora de forma rígida, como no direito de família e no direito das coisas, ora de forma maleável, como no direito das obrigações, prevê tipos negociais, a inclusão de determinada declaração negocial nesses tipos é questão de qualificação jurídica. Ora, a verificação de que um certo ato não se enquadra num tipo negocial qualquer, torna-o como é lógico, inexistente naquela categoria. O problema subsequente e posto é saber se ele pode ser qualificado diferentemente e posto em outra categoria negocial, inclusive inominada ou genérica, como, no máximo, a do próprio negócio jurídico; se sim, ocorre uma das hipóteses de conversão substancial; se não somente se pode concluir que ele é também inexistente como negócio.”

AZEVEDO, Antônio Junqueira. **Negócio jurídico e declaração negocial**. São Paulo, 1986. p. 97.

<sup>66</sup> Pontes de Miranda. **Negócios jurídicos, representação, conteúdo, forma, prova; atualizado por Marcos Bernasrdes de Mello, Marcos Ehrhardt Jr.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (coleção tratado de direito privado: parte especial; 3). p. 423.

<sup>67</sup> DEL NERO, João Alberto Schutzer. **Conversão substancial do negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 48.

<sup>68</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Publicado em 11 de janeiro de 2002.

<sup>69</sup> ALVIM, Arruda. A sintonia da redação do art. 112 do Código Civil com os princípios contemporâneos do negócio jurídico bilateral e do contrato. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 24, n. 77, p. 13-16, jul. 2004. p. 15



campo da existência<sup>70</sup>. Ou seja, se não existe texto na declaração que denote a intenção dos contratantes, não se pode pretender uma análise subjetiva do negócio jurídico para que a intenção ou a vontade sejam interpretadas<sup>71</sup>.

À luz do exposto acima, ao tratarmos de conversão substancial com base nos elementos categoriais inderrogáveis, é preciso que haja linguagem na declaração de vontade que possa atribuir um regime jurídico diferente ao negócio. Isto é, o contrato precisa conter texto que torne um elemento categorial essencial de determinado tipo contratual inexistente (tipo contratual supostamente pretendido), ao mesmo tempo em que apresente elementos essenciais de outra modalidade (tipo contratual da conversão substancial); para que seja possível a conversão, é essencial que os elementos categoriais do negócio jurídico resultante da conversão estejam suficientemente concretizados na declaração de vontade<sup>72</sup>.

Essa alteração do regime jurídico de um negócio não pressupõe qualquer defeito nos requisitos de validade ou nos fatores de eficácia, tampouco aplica-se em razão da identificação de um negócio jurídico indireto em que a função da contratação é não usual. A conversão do tipo contratual ocorre no campo da existência e pode ser feita diretamente pelo intérprete do negócio desde que exista sinalagmas na declaração de vontade que impliquem a existência de outro tipo contratual.

O mesmo pode ser feito ao definir que um negócio jurídico é inexistente ou genérico. Ainda que não apresente características essenciais que possibilitem a qualificação de outro regime jurídico, uma declaração de vontade que não contém os elementos categoriais inderrogáveis de nenhum negócio jurídico seria inexistente ou qualificar-se-ia como um contrato genérico.

### 3.4 Conclusão do capítulo

Concluimos que o que diferencia o negócio jurídico dos demais fatos jurídicos é a declaração de vontade, entendida como hipótese normativa e o ato socialmente visto como

---

<sup>70</sup> A doutrina “distingue os elementos estruturais do negócio jurídico, isto é, os elementos que constituem seu conteúdo, dos pressupostos ou requisitos de validade”. RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: parte geral**. 12 ed. Saraiva, 1981. p. 161.

<sup>71</sup> “Dessa forma, é de se compreender que a vontade nos negócios jurídicos, que se busca interpretar, não se confunde com aquilo que uma pessoa alega que quis e possa, ingenuamente, alegar ter deixado fora do âmbito do contrato, mas, em verdade, aquilo que se apresenta como aceito por uma das partes, pensado e proposto pela doutrina.” ALVIM, Arruda. *Op. cit.* p. 16.

<sup>72</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 302.

destinado à produção dos efeitos jurídicos queridos pelas partes. À luz desse conceito, o negócio jurídico deve ser analisado dos pontos de vista da existência, validade e eficácia.

Os elementos do negócio jurídicos são tudo aquilo que comporá a sua existência no campo jurídico. Dentre os elementos, temos aqueles classificados como categoriais inderrogáveis, utilizados para determinar o tipo e o regime jurídico aos quais o negócio será submetido; ausente um elemento categorial inderrogável, o contrato não existe sob aquele tipo, mas pode ser convertido substancialmente, pelo intérprete, em um negócio de outro tipo. Para os negócios jurídicos causais, o elemento categorial inderrogável é o objeto típico, isto é, no conteúdo desses negócios, há elementos que se repetem em diversos negócios concretos e levam o ordenamento jurídico (ou a consciência social em caso de contratos atípicos) a lhes dar um regime jurídico próprio.

À luz do artigo 112 do Código Civil, vimos que, para que ocorra uma conversão substancial de tipo ou a determinação que inexistente negócio, deve haver linguagem na declaração de vontade que torne um elemento categorial essencial inexistente. Portanto, ainda que a intenção da declaração de vontade seja preponderante sobre a literalidade do texto quando da interpretação do negócio, essa intenção deve estar declarada (consustanciada) para que possa gerar efeitos jurídicos no campo da existência.

Fatores extrínsecos ao negócio jurídico - como a causa, função, motivação etc. - não influenciam o campo da existência e a qualificação do regime jurídico do contrato, devendo ser analisados, unicamente, para fins da validade e eficácia. Ou seja, erro, dolo, coação, fraude, simulação, lesão não devem ser considerados na análise do regime jurídico do negócio, ainda que seja um negócio indireto.

## 4 DIREITO TRIBUTÁRIO: ENTRE O FATO JURÍDICO E O FATO CONTÁBIL

O Capítulo 3 busca esclarecer como os temas estudados nas seções anteriores auxiliam na identificação e classificação do regime tributário aplicável ao negócio jurídico. Como ponto de partida, analisaremos o processo de harmonização da legislação brasileira - incluindo a tributária - com o *IFRS* e a posição da doutrina acerca das convergências e dos distanciamentos entre a “nova” Contabilidade e o Direito Tributário.

Após fixarmos nossa posição sobre a interdependência entre Direito Tributário e Contabilidade, apresentaremos como esta pode servir como instrumento de identificação dos elementos categoriais inderrogáveis preponderantes dos negócios jurídicos de uma entidade, podendo servir como subsídio do intérprete para fundamentar uma eventual conversão substancial do regime jurídico do contrato ou a identificação que o negócio jurídico pretendido inexistente. Compararemos essa sugestão de interpretação com aquela que vem sendo sustentada pela RFB quando utiliza argumentos como “substância sobre a forma” ou “simulação” para requalificar negócios jurídicos. Por fim, tentaremos definir orientações para a identificação de situações em que o fato econômico como visto pela Contabilidade pode guiar o tratamento tributário.

### 4.1 A desmistificação da “substância econômica vencendo a forma jurídica”

Como mencionado na Introdução deste trabalho, o processo de harmonização do BRGAAP com o *IFRS* teve início com a promulgação da Lei nº 11.638/2007<sup>73</sup> e as suas consequentes alterações na legislação societária. A partir desse momento, os pronunciamentos contábeis passaram a ser emitidos pelo CPC, cujo propósito é oferecer manifestações técnicas sobre os procedimentos contábeis e a divulgação de informações dessa natureza, buscando a centralização e uniformização da convergência com o *IFRS*.<sup>74</sup>

Em linha com o exposto no Capítulo 1, uma das principais alterações culminadas pela introdução do *IFRS* no Brasil foi o registro contábil com base no julgamento de cada caso concreto<sup>75</sup>, e não de maneira puramente mecânica. Na prática, a decisão sobre a qualificação e

---

<sup>73</sup> BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União. Publicado em 28 de dezembro de 2007 – Edição extra.

<sup>74</sup> BRASIL. **Resolução CFC nº 1.055/05**. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências. Diário Oficial da União. Publicado em 24 de outubro de 2005

<sup>75</sup> FERNANDES, Edison. **Imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 100.

o reconhecimento de determinado evento econômico (negócio jurídico) passa por **uma análise crítica do aplicador contábil**, que também se alicerça na interpretação adotada por outras áreas da entidade para a definição do tratamento contábil (como os setores industrial, financeiro, jurídico etc.)<sup>76</sup>.

No âmbito tributário, foi apenas a partir da Lei nº 12.973/2014<sup>77</sup> (conversão da Medida Provisória nº 627/2013) que a aplicação do *IFRS* nas demonstrações contábeis individuais começou a, de fato, impactar o reconhecimento e a mensuração do IRPJ e da CSLL<sup>78</sup>. Nesse momento, o ponto de partida para a determinação do lucro real voltou a ser os valores apurados a partir das normas societárias (contábeis)<sup>79</sup>; conforme artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77<sup>80</sup>, o lucro real é calculado a partir do lucro líquido apurado pela Contabilidade e ao qual são realizados os ajustes expressamente previstos pela legislação fiscal.

A solução normativa encontrada pela Lei nº 12.973/14, na busca da convivência entre a base tributária e o novo sistema contábil introduzido em 2007, foi em duas direções: (i) ora incorpora os eventos contábeis ao sistema jurídico tributário e disciplina o seu tratamento para fins de mensuração da base de cálculo dos tributos, (ii) ora ignora como o reconhecimento e mensuração ocorrem na Contabilidade, dispondo sobre a forma de ajustá-los para fins tributários ou mesmo atribuindo nova significação aos conceitos contábeis.

Apesar desse esforço legislativo, a prática da aplicação do Direito Tributário e da Contabilidade mostra que há inúmeros eventos econômicos que seguem determinada forma de contabilização, mas cujo tratamento fiscal não foi endereçado em lei. Essa situação repetida tem gerado diferentes interpretações na doutrina sobre a extensão da adoção da Contabilidade para fins de definição do fato gerador e de mensuração da base de cálculo dos tributos. Isso porque, diante da ausência de ajuste expressamente previsto na legislação fiscal, poder-se-ia argumentar que o reconhecimento no lucro líquido (na Contabilidade) deveria ser mantido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL pela aplicação do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77.

---

<sup>76</sup> *Ibid.* p. 100.

<sup>77</sup> BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (...). Diário Oficial da União. Publicado em 14 de maio de 2014.

<sup>78</sup> A Lei nº 12.973/14 extinguiu o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), que conferia neutralidade tributária às alterações realizadas pela adoção do *IFRS* (vide artigo 15 da Lei nº 11.941/09, revogado pela Lei nº 12.973/14).

<sup>79</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 113.

<sup>80</sup> BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União. Publicado em 27 de dezembro de 1977.

Como coloca Edison Fernandes, em princípio, o nível da relação entre a Contabilidade comercial e a apuração dos tributos no Brasil poderia ser classificada como de “praticamente dependência formal”<sup>81</sup>. Isso significa que não há separação entre a Contabilidade e a apuração dos tributos, devendo os conceitos legais seguir os conceitos contábeis, salvo nos casos em que a legislação tributária expressamente determinar ajustes para a determinação dos tributos. Entretanto, em razão da tradição positivista brasileira, a doutrina e a jurisprudência acabam por criar obstáculos no diálogo das disciplinas, de modo que a relação entre a apuração dos tributos e a Contabilidade acaba sendo, na prática, uma “independência material”<sup>82</sup> – *i.e.*, a Contabilidade é decisiva para o cálculo dos tributos, porém, a legislação tributária pode atribuir entendimentos distintos em relação aos conceitos contábeis.

Frente ao cenário de “independência material”, um ponto de convergência da doutrina é quanto às alterações ocorridas no âmbito da Contabilidade que não foram disciplinadas pela Lei nº 12.973/14, mas que resultam na tributação de uma renda não disponível (*e.g.*, mensuração de ativos a valor justo em contrapartida de resultado) ou contrariam o Direito sob outra perspectiva (*e.g.*, ativos que não atingem o critério de materialidade para determinada entidade que são lançados como despesas, ainda que em valor superior ao determinado na legislação tributária<sup>83</sup>). Nesses casos, a posição comum é de que o Direito Tributário deverá desconsiderar a forma de reconhecimento e mensuração adotada pela Contabilidade<sup>84</sup>, procedendo os ajustes necessários nos livros fiscais.

---

<sup>81</sup> FERNANDES, Edison. **Breve introdução ao estudo sobre a dependência do IRPJ ao IFRS**. In: SILVA, Fabio Pereira [et al.]. *Controvérsias jurídico-contábeis*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 133.

<sup>82</sup> *Ibid.* p. 135.

Fazemos referência aos exemplos da doutrina e da jurisprudência utilizados pelo Professor Edison Fernandes que ocasionam a “independência material” do Direito Tributário e a Contabilidade. São mencionados os Professores Luiz Eduardo Schoueri e Alberto Xavier, além do RE nº 606.107/RS, como voto vencedor da Ministra Rose Weber.

<sup>83</sup> Decreto-lei nº 1.598/77. “Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano.”

<sup>84</sup> “Portanto, há um limite intrínseco e de origem constitucional à aplicação da contabilidade segundo os IFRS à apuração do Imposto de Renda. Requalificações somente podem ser consideradas no cálculo do lucro real se representarem fatos-acrécimo ou fatos-decrécimo que equivalham à renda disponível, enquanto avaliação de ativos e passivos só podem compor o lucro real se representarem renda realizada” ROCHA, Sergio André. **Questões fundamentais do imposto de renda após a lei nº 12.973/14**. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito tributário societário e a reforma da lei das S/A - VOL. IV – desafios da neutralidade e a lei nº 12.973/14* – São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 586-587.

“A legislação brasileira vale-se da contabilidade como uma espécie de sistema intermediário, confiando na qualificação por ela atribuída aos eventos econômicos, transformando os fatos contábeis em fatos jurídicos. Quando isso ocorre, os efeitos da mudança na prática contábil são imediatamente sentidos, a menos que o legislador crie um mecanismo de neutralizá-los, ou que a abrangência da mudança chegue a ponto de contrariar o direito.” FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 178.

Dito isso, não trataremos neste trabalho de situações em que a Contabilidade reconhece como receita uma não-renda ou que a legislação tributária atribuiu tratamento tributário específico ao evento contábil ou referiu-se, no texto legal, à forma como ocorre a contabilização do negócio jurídico<sup>85</sup>.

A despeito de acompanharmos o entendimento convergente acima, é mais escassa a doutrina<sup>86</sup> que busca identificar situações em que não há uma evidente contração entre Direito Tributário e Contabilidade. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é identificar a possibilidade de utilização da Contabilidade para auxiliar a determinação do regime jurídico-tributário aplicável a um negócio jurídico. Nossa posição não visa afirmar que a Contabilidade e o Direito Tributário não são áreas independentes, mas compreender em que pontos pode haver uma **comunicação** entre elas e a utilização da Contabilidade como um elemento útil para o interpreto jurídico.

Para atingir tal objetivo, buscaremos, nesta seção, afastar o falso dilema de que a substância contábil pode se sobrepor à forma jurídica para a aferição do tratamento tributário, mas também refutar o entendimento dicotômico – onde o Direito Tributário está preso à forma e a Contabilidade, à “essência econômica” – que contribui para o posicionamento de que a Contabilidade deve ser desconsiderada, em sua totalidade, para se averiguar a identidade de um negócio jurídico<sup>87</sup>.

Nosso posicionamento está fundamentado no referencial teórico de que a primazia da substância sobre a forma (leia-se características qualitativas de representação fidedigna e

---

<sup>85</sup> Consideramos que a referência da lei ao registro contábil - o que ocorre em alguns casos da Lei 12.973/14 (e.g., amortização de goodwill, previsto no artigo 20, que fala em “saldo existente na contabilidade”) acarreta uma vinculação, por opção legislativa, da Contabilidade ao tratamento tributário que não é averiguada aos demais casos. Portanto, essas situações dependem de uma análise caso-a-caso.

<sup>86</sup> Roberto Salles Lopes, por exemplo, divide as mudanças no Direito Tributário ocasionadas pelo IFRS em três grupos: (i) alterações que impliquem a requalificação de ativos, passivos, receitas e despesas, em função da aplicação do princípio da essência sobre a forma; (ii) alterações nos critérios de mensuração, que acarretem mudanças no montante de receitas e despesas reconhecida, em função de avaliação pelo valor justos; (iii) alterações tanto no critério de mensuração quanto de qualificação dos mesmos, em função de avaliação a valor presente. Sobre o primeiro grupo, que é aquilo que é objeto deste estudo, o autor conclui que “as requalificações operadas pela Contabilidade, por força da aplicação do princípio da essência sobre a forma, não podem gerar efeitos tributários. A natureza de cada direito que compõe a renda, para fins de incidência do IRPJ, só pode ser a natureza jurídica, não a natureza contábil”. Já para os outros dois grupos, o autor comporta a possibilidade de adoção do IFRS para fins tributários, desde que não exista uma “neutralização” prevista na lei tributária.

LOPES, Roberto Salles. Conceito de renda para fins tributários e o IFRS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

<sup>87</sup> Essa linha argumentativa pode ser exemplificada com o trecho abaixo: “Já aqui, a contabilidade passou a ter que ignorar a identidade dos negócios jurídicos tipificados por nosso ordenamento, em nome de um ideal de ‘prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica’, e ignorando que são os negócios jurídicos, com suas respectivas disciplinas legais, que realmente afetam a vida patrimonial das pessoas, até porque sem eles sequer se forma ou se altera um patrimônio, além de que no Estado de Direito sem eles não há como constituir direitos e obrigações que, afinal, produzem os efeitos econômicos que interessam às pessoas em suas vidas privadas e perante os poderes públicos, inclusive para a formação ou não de fatos geradores de obrigações tributárias.” OLIVEIRA,

relevância) – por si só - não pode ser utilizada para que um determinado negócio jurídico seja desconsiderado ou requalificado<sup>88</sup>.

Ao interpretar um mesmo fato, Direito e Contabilidade possuem recortes diferentes, considerando que são áreas de conhecimento com linguagem e objetivos próprios, atribuindo, portanto, uma significação única ao fato quando os enuncia<sup>89</sup>. Assim, sobre um mesmo evento, o jurista poderá determinar um fato jurídico, enquanto o contador, o fato contábil; não existe conteúdo sobre forma, existe um mesmo conteúdo econômico, que tem a sua forma jurídica e a sua forma contábil<sup>90</sup>.

É presumido que exista um conflito entre normas contábeis que, em busca de relevância e representação fidedigna, possam informar os usuários que a relação econômica é, na verdade, diferente daquela contratualmente estabelecida pelas partes. O fato de existir essa divergência potencial não significa, contudo, que a lei está equivocada quanto à essência da operação, mas que a preocupação da Contabilidade é outra – *i.e.*, oferecer informações úteis, mas que também sejam comparáveis e compreensíveis pelos usuários. Há, portanto, um exercício dialético na aplicação da Contabilidade, que não necessariamente conversa com o formalismo jurídico brasileiro.

Apesar de o fato jurídico poder apresentar a mesma significação do fato contábil, para fins de determinação do tratamento tributário, importa unicamente o fato jurídico. Portanto, a “desconsideração da forma” de um negócio jurídico também apenas pode ser feita quando demonstrado, mediante formas autorizadas pelo Direito positivo, que a relação jurídica instaurada não corresponde às provas apresentadas<sup>91</sup>. Isto é, apenas uma forma jurídica pode se sobrepor a outra. Como será visto, essa sobreposição de formas jurídicas pode ocorrer sob dois prismas: o da existência, situação em que a declaração de vontade contém conteúdo que

---

Ricardo Mariz. **Lei nº 12973/14: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico)**. In MOREIRA, Andre Mendes. *O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1045.

<sup>88</sup> FERNANDES, Edison. **Imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 101.

<sup>89</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos**. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 105 (2010). p. 419-424.

<sup>90</sup> “Repita-se: tanto o contrato quanto o registro contábil decorrem da atividade econômica; no entanto, pode acontecer de o contrato visar à garantia de determinada relação, enquanto a contabilidade, de outra relação, ainda que concernente à mesma atividade econômica.” FERNANDES, Edison. *Op cit.* p. 102.

<sup>91</sup> As hipóteses jurídicas para “desconsideração” do negócio jurídico serão apresentadas no próximo tópico, mas, como coloca Edison Fernandes, “não pode a primazia da substância sobre a forma ser utilizada como justificativa para que um determinado negócio jurídico seja desconsiderado (...). Para isso, tem-se o conceito de dissimulação, muito bem disciplinado no artigo 167 do Código Civil”. FERNANDES, Edison. *Op cit.* p. 101.

possibilita uma conversão do tipo jurídico do contrato, e o da validade, hipótese em que se deve comprovar os vícios nos elementos externos frente ao conteúdo da declaração.

Tem-se a conclusão de que a interpretação dos negócios jurídicos – e efeitos decorrentes – devem ser feitas de acordo com as regras do Direito positivo. Como a prevalência da forma contábil (leia-se substância econômica) não é uma medida autorizada pelo Direito, cabe analisarmos as prescrições jurídicas sobre a interpretação ou reclassificação do negócio jurídico.

A conclusão não é diferente quando analisamos a matéria pela doutrina contábil. Como coloca Iudícibus, a “prevalência da essência sobre a forma” pode ser considerada como a raiz mais profunda da Contabilidade<sup>92</sup>. Entretanto, é de extrema relevância a afirmação de Iudícibus no sentido de que a representação fidedigna tem função apenas para a Contabilidade, sustentando toda a sua evolução e a dosagem entre a objetividade e o subjetivismo responsável, sendo que nunca poderia ser adotada como um postulado jurídico<sup>93</sup>.

Sob uma perspectiva prática, pode-se identificar que ao buscar o fornecimento de informação útil aos seus usuários primários à luz da “essência econômica”, a Contabilidade vem, no decorrer dos anos, evoluindo e alterando alguns de seus paradigmas. Com efeito, o entendimento de que as escolhas e normas contábeis podem mudar ao logo dos anos é muito importante para se entender a relação com o Direito, pois, ao passo que o Direito remete **parte da sua linguagem à Contabilidade**, deve compreender que arcabouço poderá se alterar, competindo-lhe avaliar se as novas terminologias se adequam ou não<sup>94</sup>.

A “essência econômica” significa, em conclusão, que o intérprete contábil buscará as razões econômicas das partes e os efeitos econômicos pretendidos<sup>95</sup>. Essa análise será feita a partir das normas contábeis, que poderão (ou não) coincidir com a linguagem autorizada pelo Direito e estabelecida no contrato firmado pelas partes.

Não obstante, ao conceituar a representação fidedigna, vimos que a Estrutura Conceitual estabelece que o aplicador da Contabilidade deverá analisar todos os termos do contrato legal para identificar a essência de um direito ou obrigação contratual. Deve-se buscar as obrigações legais assumidas que não necessariamente estão descritas no contrato, mas também relativizar

---

<sup>92</sup> IUDÍCIBUS, Sergio de. **Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais**. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP, v. 1, n. 1, p. 8 - 15 set./dez. 2007.

<sup>93</sup> *Ibid.* p. 11.

<sup>94</sup> FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guilherme Oscar. **Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil**. In. SILVA, Fabio Pereira [et al.]. *Controvérsias jurídico-contábeis*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 153.

<sup>95</sup> BIFANO, Elidie Palma. **Essência e forma da contabilidade no direito tributário**. Revista de direito contábil Fiscal. São Paulo. Volume 3. Número 6. Jul/dez 2021. p. 78.



as cláusulas que não vinculam as partes ou que não terão capacidade prática de serem exercidas. Essa busca pode envolver um conjunto de contratos celebrados entre as partes, com o objetivo de se identificar a essência contábil dos negócios jurídicos.

Apesar de a Estrutura Conceitual conferir certa volatilidade para a aplicação dos preceitos contábeis e para, eventualmente, classificar um evento econômico de forma diferente de sua forma jurídica, entendemos que **é incorreta a afirmação que a Contabilidade “ignora” a identidade dos negócios jurídicos**. Fato é que pode haver coincidência entre as normas contábeis e as tributárias; apesar de possuírem propósitos diferentes e princípios distintos, a Contabilidade e o Direito Tributário podem fazer o mesmo recorte sobre determinado fato<sup>96</sup> (equivalência do fato jurídico e fato contábil). Como exposto, o processo contábil parte do fato econômico consubstanciado no negócio jurídico para analisar a sua essência, existindo uma divergência para o fato contábil apenas quando identificado que a apresentação do fato jurídico não representa a informação mais útil aos usuários principais.

A questão não é determinar em quais situações a Contabilidade pode prevalecer sobre o Direito Tributário (ou vice-versa), o ponto de análise é verificar se os motivos pelos quais o fato contábil difere do fato jurídico também deveriam ser levados em consideração quando se interpreta um negócio jurídico. Ou seja, o fato de o aplicador contábil identificar que certos termos contratuais não têm aplicabilidade ou que outra obrigação estaria sendo assumida pela parte não deveria ser ao menos analisado pelo intérprete do negócio jurídico para a identificação de qual o regime jurídico-tributável aplicável?

Como será fundamentado a seguir, a forma como a Contabilidade classifica um evento econômico pode ser analisada pelo intérprete do Direito e, caso também presentes signos autorizados pelo Direito para a requalificação do regime jurídico-tributário do negócio, poderá existir um alinhamento da qualificação jurídica e contábil (alterando o tipo contratual inicialmente pretendido pelo contribuinte).

#### **4.2 As regras tributárias sobre a interpretação ou desconsideração de negócios jurídicos**

Conforme referencial teórico adotado acima, temos que a interpretação dos negócios jurídicos deve se dar apenas por meio das prescrições autorizadas pelo Direito. Em sendo assim, cabe uma descrição sobre as duas principais regras previstas na legislação tributária que tratam

---

<sup>96</sup> VASCONCELLOS, Roberto França de. BONTEMPO, Bruno Palhares. **Neutralização dos efeitos fiscais de planejamentos tributários baseados na aplicação de novos métodos ou critérios contábeis**. Revista de direito contábil fiscal. São Paulo. Volume 1. Número 2. Jul/ddez 2019. p. 200.

da interpretação e da possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos, a fim de distingui-las entre si e buscar o alicerce legal que sustentará a posição defendida neste trabalho.

De forma preliminar, frisa-se que, na seara tributária, princípios como capacidade contributiva e estrita legalidade acabam por nortear a verificação da ocorrência de qualquer fato jurídico tributável, inclusive impedindo a utilização de interpretações de cunho puramente econômico<sup>97</sup>. A legislação tributária não possui uma norma geral anti-elisiva que dê suporte para que o intérprete do Direito utilize elementos não-jurídicos (linguagem não admitida pelo Direito) para reclassificar ou desconsiderar um negócio jurídico, o que significa que tal análise apenas pode ocorrer à luz das normas jurídicas.

Dito isso, a primeira regra decorre da análise do artigo 110 do CTN:

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

Como um direito de sobreposição<sup>98</sup>, nos termos do artigo 110 do CTN, o Direito Tributário não pode ampliar ou alterar o alcance dos institutos do Direito Privado. Isso significa que o tratamento tributário aplicável a determinado negócio jurídico será fixado de acordo com a sua natureza jurídica, que, por sua vez, é definida à luz dos princípios e comandos normativos de Direito Privado.

Consequentemente, é evidente que os comentários realizados no Capítulo 2 são primordiais na identificação de qual é o tratamento tributário de um negócio jurídico. Têm particular relevância os artigos 112 e 167 do Código Civil, os quais transcrevemos novamente para elucidação:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

---

<sup>97</sup> “O direito tributário, dentre suas atribuições, busca identificar riqueza e seu titular para que parcela dela seja revertida ao Erário por meio de arrecadação. No exercício dessa atribuição, o direito tributário não pode arbitrar, por critérios próprios, o que deve ser entendido como riqueza, mas, é necessário que a riqueza a ser tributada efetivamente exista, ou seja, exista no mundo real e concreto”. FERNANDES, Edison. **Breve introdução ao estudo sobre a dependência do IRPJ ao IFRS**. In: SILVA, Fabio Pereira [et al.]. *Controvérsias jurídico-contábeis*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 137.

<sup>98</sup> MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário**. In *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. GRUPENMACHER, Betina Treiger (organizadora). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250. p. 197.

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Em relação ao artigo 112, vimos que a sua regra de interpretação ocorre no campo da existência do negócio jurídico; como coloca Caio Mário sobre o dispositivo, “é óbvio que não se cogita de intenção que não se contenha na declaração (...). O que o mandamento legal exprime é a prevalência da intenção sobre a literalidade do texto. Mas é partindo deste que se alcançará o verdadeiro querer do agente”<sup>99</sup>. A interpretação da declaração de vontade, portanto, deve abandonar a investigação da intenção subjetiva das partes e o sentido literal da linguagem<sup>100</sup>.

À luz desse dispositivo, a definição de qual regime jurídico o negócio está submetido deverá ser feita de acordo com o conteúdo da declaração de vontade apta a produzir efeitos jurídicos (incluindo seus elementos categoriais inderrogáveis), não cabendo, para fins desse dispositivo, uma análise das condições externas que perfizeram esse ato, tal como a “verdadeira vontade” das partes.

Tratando-se, ainda, de uma potencial conversão substancial do negócio, a interpretação deverá ocorrer mediante a identificação qualitativa dos elementos essenciais do modelo jurídico que seria, supostamente, mais adequado; é preciso que haja traços característicos do tipo negocial que se pretende converter. Mesmo assim, continua a ser um exame sobre a mais correta aplicação do Direito (e não de fatos), podendo ser desenvolvida por qualquer parte ou pessoa interessada no negócio jurídico.

O artigo 167 opera no campo da validade e, apenas nesse caso, cabe uma avaliação do suporte fático do negócio jurídico, *e.g.*, causa, motivação, função etc. Isso significa que a simulação (vício de vontade) e os defeitos do negócio jurídico (*e.g.*, erro, coação, lesão) não têm o condão de alterar o seu regime jurídico, mas justificariam a nulidade ou anulabilidade, respectivamente, caso a invalidade seja comprovada.

Existindo simulação, ainda que o negócio seja inválido, o artigo 167 do Código Civil estabelece que subsistirá os efeitos jurídicos do negócio que se buscou dissimular, isto é, aquele que, na real vontade das partes, se quis contratar, apesar de não haver signos na declaração de

---

<sup>99</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. Comentários ao código civil de 2002: parte geral arts. 1º a 232. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017. pp. 117-118.

<sup>100</sup> DELGADO, José Augusto. Comentários ao Código Civil Brasileiro, v.2.: dos fatos jurídicos. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 230.

vontade nesse sentido. Contudo, a invalidade do negócio jurídico em razão de simulação depende da comprovação de alguns elementos conceptuais, quais sejam: (i) a existência de um ato jurídico cujo conteúdo seja intencionalmente inverídico quanto ao ato em si, às disposições negociais, às pessoas, ou à data; e (ii) a ciência da simulação por todos os figurantes do ato<sup>101</sup>.

Destaca-se que o negócio jurídico simulado não se confunde com o negócio jurídico indireto. Neste, a vontade declarada corresponde à realidade (ainda que possua uma função não usual), enquanto na simulação a vontade é dirigida a ocultar a realidade (assume-se uma função distinta daquela que está declarada). Apesar de a distinção nem sempre ser clara, a simulação pode ser considerada como a “incompatibilidade entre a causa típica do negócio jurídico realizado pelas partes e o objetivo prático praticado por elas”<sup>102</sup>.

Assim, o artigo 112 autoriza que o intérprete analise os elementos categoriais inderrogáveis de um contrato - inclusive se algum elemento lhe falta, é enfraquecido ou inaplicável – para definir qual o regime jurídico aplicável ou se o negócio jurídico é inexistente; a conversão da qualificação jurídica ocorre pela interpretação da própria linguagem contida na declaração de vontade e pela identificação de características essenciais de outro tipo de negócio. Não é necessária a comprovação de que há um descompasso entre a declaração de vontade e o suporte fático do negócio jurídico, como é o caso do artigo 167 do Código Civil, situação em que – cumpre enfatizar - a simulação deve ser comprovada.

Feitos os comentários acerca do artigo 110 do CTN, que leva à aplicação dos artigos 112 e 167 do Código Civil, a legislação tributária possui uma segunda norma interpretativa dos negócios jurídicos, *i.e.*, o artigo 116, parágrafo único, do CTN (incluído pela Lei Complementar 104/01<sup>103</sup>):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação

<sup>101</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 169.

<sup>102</sup> MATTIETO, Leonardo. **Negócio jurídico simulado (notas ao art. 167 do Código Civil)**. In DELGADO, Mario Luiz; ALVES, Jones Figueirêdo. *Questões controvertidas: parte geral do Código Civil.v.6*. São Paulo: Editora Método, 2007. pp. 465-480. p. 472.

<sup>103</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Publicado em 11 de janeiro de 2001.

tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Muito se discutiu nos últimos anos acerca da eficácia do parágrafo único do artigo 116, já que o Congresso Nacional nunca regulou referido dispositivo, tampouco foi convertida em Lei qualquer Medida Provisória emitida pelo Poder Executivo. Nessa linha, a doutrina e jurisprudência consolidaram o entendimento de que, em razão da eficácia limitada, não haveria embasamento legal para a sua utilização.

Para além da sua eficácia, há um grande debate sobre o seu escopo e o que consistiria a dissimulação do fato gerador pelo contribuinte<sup>104</sup>. A matéria acabou sendo objeto de análise pelo STF, no âmbito de ADI 2.446, quando foi avaliada a constitucionalidade do comando normativo. Conforme voto da Ministra Carmem Lúcia, acompanhado pela maioria dos Ministros, a norma em questão é constitucional e está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com “intenção de dissimulação ou ocultação do fato gerador”. Completa a Ministra que o artigo 116 não dispõe “de espaço autorizado de interpretação econômica” para fins de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados.

Nesse sentido, o STF parece ter se filiado ao posicionamento de que os negócios jurídicos não podem ser desconsiderados com base em uma análise puramente econômica, sendo que a “desconsideração” seria passível de arguição apenas se verificada que a vontade das partes não condiz com o negócio jurídico contratado, hipótese em que emergirão os efeitos tributários dos atos que foram ocultados pelo negócio inválido ou ineficaz. Contudo, nesse caso, cabe à RFB identificar o fato gerador que foi dissimulado pela prática do contribuinte e comprová-lo no contexto da autuação.

Ao adotarmos a linha defendida pela Ministra, parece-nos possível a conclusão de que o artigo 116, parágrafo único, do CTN – assim como o artigo 167 do Código Civil – dispõe sobre a invalidade do negócio jurídico frente a um cenário em que o suporte fático não condiz com a declaração de vontade. Com efeito, termos como a “finalidade” do negócio jurídico (ou “intenção”, nos termos do voto da Ministra) são representativos de elementos externos ao

---

<sup>104</sup> “Para alguns, este artigo (art. 116) estaria se referindo exclusivamente à chamada “simulação relativa”, pelo uso da palavra “dissimular” na sua redação. Para outros, permitiria inclusive superar atos ilícitos desconformes com o interesse fazendário, fundados na premissa utópica do abuso de direito subjetivo de opção negocial. Ambas as proposições são prejudiciais para uma correta aplicação da referida norma geral. A primeira por ser limitativa demais; a segunda, por pretender aplicar ao direito tributário premissa falsa, pois o abuso de direito depende sempre de uma específica relação jurídica, na qual o sujeito detenha direito e dele abuse, e não dever de realizar uma dada prestação, como no caso do direito tributário.” TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elisão Tributária*. São Paulo: RT, 2013, p. 361.

conteúdo do negócio jurídico e, portanto, deveriam ser comprovados pela autoridade fiscal para que a norma do CTN possa incidir.

### **4.3 A jurisprudência administrativa e a requalificação ou a desconsideração de negócios jurídicos**

Feitos os esclarecimentos acima, essa seção buscará analisar como as autoridades fiscais federais e os tribunais administrativos vêm tratando a possibilidade de requalificação ou desconsideração de negócios jurídicos. O propósito dessa análise é realizar uma diferenciação entre o que é defendido pela RFB e a posição a ser sustentada neste estudo, *i.e.*, a forma contábil poderá servir de suporte na interpretação do negócio jurídico na hipótese de haver elementos na declaração de vontade que indiquem a existência de uma categoria negocial diferente daquela pretendida pelas partes.

Nos últimos anos, é possível observar uma tendência das autoridades fiscais na desconsideração de negócios jurídicos baseada em condições não previstas em lei, tais como a existência de propósito negocial, a substância econômica e a existência de motivadores não tributários. Nos casos em que a RFB “comprova” a ausência do mencionado propósito negocial, por exemplo, o CARF<sup>105</sup> tende a autorizar a desconsideração de atos e negócios jurídicos sob a justificativa de serem simulados e, por conseguinte, considera para fins de tributação o cenário que, em essência, deveria ter sido adotado pelas.

A RFB alega, assim, que os contribuintes pretendiam tão somente economizar tributos e não realizar efetivamente os atos negociais praticados, uma vez que a única motivação encontrada seria a tributária. O que se observa como regra geral é que os julgados nessa linha analisam o caso concreto de modo a verificar se houve, de fato, economia tributária. Caso concluam positivamente, buscam verificar se outros elementos negociais e econômicos justificam as transações realizadas, bem como se essas são igualmente relevantes. Na hipótese de entenderem que a motivação tributária foi mais relevante que as demais, buscam desconsiderar a estrutura praticada sob o fundamento de divergência entre a vontade declarada e a vontade real das partes (simulação).

Cumprе mencionar que as decisões proferidas pelo CARF com base nessa corrente carecem de fundamentação legal homogênea, razão pela qual existe significativo grau de

---

<sup>105</sup> O CARF é um órgão paritário, composto por representantes da Fazenda Nacional e contribuintes, integrante do Ministério da Economia, que tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela RFB.

incerteza acerca dos itens que fundamentariam a desconsideração das estruturas tributárias com base nessa suposta simulação. De todo modo, nota-se que negócios amparados por fortes fundamentos jurídicos e econômicos tendem a ter maiores chances de prevalecer em eventuais questionamentos perante o tribunal administrativo. Como consequência, a implementação de estruturas que possuam determinadas características, tais como, a otimização da carga tributária por meio da adoção de estruturas lícitas, porém não inteiramente usuais para o alcance dos objetivos negociais envolvidos (negócio jurídico indireto), costuma ser objeto de questionamento.

A tendência que se verifica no âmbito do CARF é a prevalência de uma análise casuística de cada situação, tendo em vista o contexto fático em que ela se insere (elementos temporais, documentais, regulatórios, mercadológicos etc.), os efeitos tributários e a existência de causas negociais relevantes para a sua adoção. Esse posicionamento é, em muito, influenciado pela obra de Marco Aurélio Greco, que embora reconheça o direito dos contribuintes de dispor de suas vidas como melhor lhes aprouver, admite que o exercício da auto-organização pode ser flexibilizado quando se apoiar em causas unicamente fiscais<sup>106</sup>.

À luz da jurisprudência administrativa - muito embora não exista uma uniformidade das “condições” identificadas pela RFB e pelo CARF que justificam a desconsideração ou a requalificação de um dado negócio jurídico -, uma conclusão possível é que as decisões realizam uma interpretação guiada pelo suporte fático do negócio jurídico<sup>107</sup>. Isto é, a

---

<sup>106</sup> Consoante exposto por esse professor: “Isto significa que auto-organização corresponde ao um direito que se apoia na liberdade garantida constitucionalmente. Cada um poderá realizar os negócios lícitos que bem entender. (...)

Sublinhe-se que o exercício da liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência etc. Sempre que assim for, o direito estará sendo utilizado na finalidade que lhe é própria e sem qualquer abuso. Portanto, nestes casos, não cabe a desqualificação com a inibição dos efeitos fiscais (sob a alegação de abuso).

Ou seja, sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.

Como se vê, o Fisco não pode interpretar os negócios privados como bem entender, apenas com o intuito de enquadrá-los na hipótese tributariamente mais onerosa. Não é isto que estou sustentando.” GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 188.

<sup>107</sup> E.g., “SIMULAÇÃO. PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL, COM OBJETIVO SOCIAL DE REDUÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA.

O negócio jurídico será reputado como simulado quando se comprove a sua inexistência, pela ausência dos elementos essenciais do negócio jurídico - sujeitos, objeto e causa. Falso um dos elementos que conformam a estrutura da relação jurídica negocial, há a simulação. Se os objeto transações que nunca ocorreram de fato, sendo apenas articuladas documentalmente, ou aquelas que, embora ocorridas, são desprovidas de substância, há simulação”. (acórdão 3201-001.889, de 25/2/2015)

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda

autoridade fiscal busca elementos externos ao negócio jurídico, tal como função, motivação e causa, para definir se estariam em conformidade com a vontade declarada.

Em geral, muito embora reconheçam o direito de livre iniciativa dos contribuintes, a autoridade fiscal e o CARF se atentam à função pela qual o negócio jurídico é contratado, particularmente se a função é não usual (negócio jurídico indireto). Com efeito, todo o suporte fático e as questões negociais que envolveram a contratação do negócio jurídico são ponderados a fim de se averiguar uma suposta simulação e a correta tributação.

Sem realizar um juízo sobre se a postura adotada pela autoridade fiscal federal é válida ou mesmo que provas seriam necessárias para se comprovar a “motivação exclusivamente tributária” ou “ausência de propósito negocial” como causa de simulação (vício de vontade), as autuações e as decisões não tratam de novas qualificações de um negócio jurídico com base na própria vontade declarada, mais especificamente nos seus elementos categoriais inderrogáveis. As autoridades fiscais, na maioria, não arguem que o conteúdo dos contratos seria suficiente para justificar uma qualificação jurídica distinta daquela pretendida pelos contribuintes, sob o argumento de que faltaria ao negócio jurídico um dos seus elementos essenciais (previstos em lei para contratos típicos ou que a consciência social considera como essenciais no caso de contratos inominados).

Dessa forma, a posição adotada neste trabalho e a qual guiará a análise de casos concretos tem fundamentação diferente daquela que vem prevalecendo entre as autoridades e tribunais administrativos. A nosso ver, a Contabilidade servirá como suporte à interpretação

---

que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes,

**SIMULAÇÃO** A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária”. (acórdão 1401-00.155, de 28/1/2010)

**“A DOUTRINA DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.**

Independente da denominação que se dê ao instrumento que dá forma ao negócio, há que se prescrutar a verdadeira essência do negócio, analisando-o como um todo, envolvendo não só o instrumento contratual, mas também o ambiente onde se insere todo o complexo negocial, sendo o contrato apenas um elemento de tal complexo. O que há de se ter em foco é o objeto final do negócio onde se insere o contrato, sendo que este é apenas a forma dentro da qual se amolda a verdadeira essência do negócio.” (Acórdão 3301-006.478, de 24/07/2019)

**“SIMULAÇÃO.**

Verificado que a criação de empresas escriturais em paraíso fiscal foi meio para possibilitar a captação de recursos no exterior a curto prazo e os aportes realizados a título de aumento de capital dessas empresas foram, na verdade, remessas para a quitação dessas obrigações, fica caracterizada a simulação que autoriza o lançamento tributário sobre o fato real, tributável.” (acórdão 9101-005.533, de 19/01/2017)



jurídica do negócio jurídico sob o prisma da existência. Em paralelo, entendemos que o fato contábil, ainda que leve em considerações fatores econômicos, não pode servir como indicador da causa, motivação etc. com o fim de justificar a arguição de simulação pela autoridade fiscal, tampouco serve de instrumento para corroborar a existência (ou não) de propósito negocial, substância econômica e motivadores não tributários.

#### **4.4 A Contabilidade como instrumento de evidenciação dos termos contratuais e do elemento categorial inderrogável**

Tendo em vista os comentários feitos anteriormente, busca-se, agora, desenvolver a interpretação de que a Contabilidade pode servir como meio para evidenciar os elementos categoriais inderrogáveis de um negócio jurídico, podendo ser utilizada, em determinados casos, como instrumento de prova para justificar a conversão substancial ou mesmo a declaração de inexistência do negócio jurídico.

Antes de adentrarmos ao tema proposto nesta seção, importante frisar que a fundamentação legal para a nossa posição advém do conceito de negócio jurídico e os seus três planos, particularmente o plano da existência. Os eventuais reflexos tributários decorrem da aplicação dos artigos 110 do CTN e 112 do Código Civil, que autorizam o aplicador do Direito (i) atribuir uma nova qualificação a um negócio jurídico na hipótese de estarem presentes, qualitativamente, os elementos essenciais da nova categoria negocial, ou (ii) declarar a inexistência do negócio jurídico daquele tipo caso os elementos categoriais inderrogáveis não estejam presentes no conteúdo da declaração.

Ainda, ao compararmos com a jurisprudência administrativa majoritária e o entendimento que vem sendo manifestado pela RFB no decorrer dos anos, destacamos que o embasamento aqui empregado é distinto. A nossa análise estará limitada aos elementos constitutivos do negócio jurídico (campo da existência), ao passo que as autoridades fiscais analisam o suporte fático para arguir eventual invalidade do negócio e atribuição de um tratamento tributário distinto daquele pretendido pelo contribuinte (campo da validade); analisaremos a declaração de vontade e a linguagem nela contida ao passo que a RFB se atém à função para qual (ou intenção pela qual) o negócio jurídico foi contratado.

A razão para a distinção entre as posições é que, a nosso ver, a Contabilidade não pode ser vista como uma evidenciação da real vontade das partes, isto é, o fato contábil não é um instrumento para que o intérprete jurídico possa averiguar se o negócio jurídico possui uma vontade viciada ou qualquer outro defeito do negócio jurídico que leve à sua invalidade ou

ineficácia. Em geral, a forma de contabilização de um fenômeno econômico, por mais distinta que seja da forma jurídica, não pode ser vista como o “suporte fático” da declaração de vontade; o intérprete jurídico não teria respaldo, no Direito ou na Contabilidade, para afirmar que a vontade real da parte pode ser extraída do modo como um negócio jurídico foi contabilizado, salvo situações muito específicas<sup>108</sup>.

Como visto, a Contabilidade busca fornecer um fluxo de informação suficiente para que os usuários das demonstrações contábeis possuam condições para estimar como se dará a continuidade da entidade, incluindo as perspectivas de futuros fluxos de caixa e avaliação da gestão da empresa; essa informação deve ser neutra, de forma não influenciar o seu usuário (incluindo a própria RFB) a tomar uma decisão favorável ou desfavorável à empresa. O objetivo preminentemente informacional leva a uma interpretação única de cada evento econômico realizado por uma sociedade, ao qual chamamos de fato contábil.

Na prática contábil, o seu aplicador (em conjunto com a administração da entidade<sup>109</sup>) possui um grau de discricionariedade para avaliar o fato econômico e decidir qual a forma de registro melhor atende ao objetivo da Contabilidade. Nessa atuação, o aplicador contábil avalia as orientações contidas nos Pronunciamentos emitidos pelo CPC, inclusive na Estrutura Conceitual, e estabelece uma política contábil consistente, aplicando os mesmos critérios de classificação para eventos econômicos semelhantes.

A Estrutura Conceitual, entretanto, estabelece que o aplicador deverá identificar todos os termos do contrato (negócio jurídico) e como eles repercutem na esfera econômica da sociedade, decidindo se consistem em informações úteis para os usuários e divulgando os julgamentos realizados no processo de aplicação das normas contábeis<sup>110</sup>. Por esse motivo, nos Pronunciamentos que orientam o reconhecimento contábil de eventos econômicos específicos,

---

<sup>108</sup> Edison Fernandes trata de como a Contabilidade pode auxiliar na evidenciação de negócio jurídico simulado: “as situações em que a forma jurídica difere da substância econômica do contrato são bastante específicas, restringindo a aplicação da característica contábil da primazia da essência sobre a forma. (...). Em razão da obrigatoriedade do respeito ao princípio da legalidade, a definição do tributo não pode prescindir da forma jurídica adotada, ainda que se observem os conceitos de simulação e dissimulação (art. 167 do Código Civil). Por outro lado, conforme já mencionado, a transparência intransigente dos IFRS (e dos CPC) pode acabar por denunciar a ocorrência de simulação ou de dissimulação, o que seria situação bastante distinta.” FERNANDES, Edison Carlos. *Op. cit.* pp. 39-40.

<sup>109</sup> “O julgamento decorre da tomada de decisão por parte da administração da empresa, influenciada pela estratégia do negócio e por sua visão do mercado e do contexto econômico. Uma postura mais conservadora ou mais arrojada da administração terá impacto fundamental no reconhecimento e na mensuração dos contratos por ela celebrados. (...) Tendo em vista que o julgamento da administração influencia diretamente o registro contábil, pode-se afirmar que há um relevante grau de subjetividade na elaboração das demonstrações financeiras”. FERNANDES, Edison Carlos. *Novo imposto de renda das empresas: repercussão dos tributos sobre o lucro no patrimônio da empresa.* São Paulo: Trevisan Editora, 2017. pp. 36-37

<sup>110</sup> *Ibid.* p. 38.

costuma haver uma clara exposição da justificativa pela qual a norma contábil está realizando aquele recorte sobre determinado fato e quais os elementos estão sendo levados em consideração ao sugerir a política contábil. Frente a essas orientações, o aplicador decidirá se o evento econômico em questão está adequado àquele racional contábil, ou a outro, ou mesmo se uma política contábil individual deve ser desenvolvida com o fim de transmitir informações de melhor qualidade.

O ponto colocado aqui é que, entre a objetividade e o subjetivismo responsável, o aplicador contábil pode realizar uma interpretação de uma declaração de vontade (com toda sua linguagem juridicamente aceita pelo Direito) e identificar que há uma coincidência (ou uma divergência) com o recorte da forma contábil feito por um Pronunciamento. Ou seja, o exercício feito pela Contabilidade em identificar os termos de um negócio jurídico, implícitos ou explícitos, podem ter validade para o Direito Tributário, não porque a Contabilidade deve prevalecer sobre o Direito, mas porque existe uma comunhão entre a linguagem contida na declaração de vontade e o racional contábil (ainda que este tenha um viés de interpretação econômica)<sup>111</sup>:

A ciência de que existem escolhas realizadas pelo normatizador contábil, bem como a compreensão mais aprofundada de que tais realizações podem abrir margem para escolhas passíveis de serem realizadas pelos preparadores de relatórios financeiros, é um ponto de entendimento vital para a boa relação jurídico-contábil, pois, pela observação práticas, as normas societárias e tributárias, quando precisam adaptar os números contábeis para cumprirem com os seus intentos, geralmente se focam nas escolhas dos preparadores dando a impressão de que sonegam a existência de um conjunto mais amplo.

Isso é particularmente relevante quando as justificativas que levam a Contabilidade a estabelecer uma política contábil específica são os próprios elementos categoriais inderrogáveis do negócio jurídico. Isto é, ao interpretar a declaração de vontade de um contrato, o aplicador contábil pode encontrar elementos essenciais de um outro tipo contratual – diferente daquele pretendido pelas partes – e tais elementos serem decisivos na eleição da política contábil daquele evento econômico; o contador também pode identificar que o evento econômico não representa fato contábil relevante para a sociedade, decidindo que sequer deve haver o registro e a divulgação da operação.

Novamente, não estamos afirmando que haveria a possibilidade de o fato contábil prevalecer sobre o fato jurídico, mas buscamos reconhecer que a Contabilidade permite que o seu aplicador avalie um fato juridicamente qualificado e identifique elementos relevantes que,

---

<sup>111</sup> FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guilherme Oscar. Op. cit. p. 152.

para o intérprete jurídico, levariam à aplicação de um regime jurídico diferente para aquele contrato específico. Essa avaliação pode ocorrer por meio das orientações previstas no Direito, não se tratando de uma desconsideração da forma jurídica por prevalência da essência econômica.

Assim, entendemos que a forma como um evento econômico é reconhecido pela Contabilidade poderia servir de suporte para que o intérprete jurídico possa definir o regime jurídico aplicável na hipótese de existir coincidência entre os elementos categoriais inderrogáveis daquele tipo de negócio jurídico e as justificativas para a aplicação da política contábil. Para isso, consideramos que se os elementos essenciais do negócio jurídico nomeado pelas partes não estarem presentes ou forem tornados inaplicáveis por outras cláusulas contratuais (ou conjunto de contratos), haveria base para uma conversão substancial do regime jurídico a qual o negócio está submetido, ou a declaração de inexistência caso não seja possível a conservação do negócio. No caso da conversão, é necessário que haja, qualitativamente, os elementos essenciais da nova qualificação jurídica.

Deve-se ponderar que essa análise deve ser feita com base na própria declaração de vontade à luz do artigo 112 do Código Civil, e não por elementos externos de cunho econômico ou qualquer suporte fático do negócio. Isso significa que também é notório que a Contabilidade pode considerar elementos externos à declaração de vontade para se aferir o tratamento contábil, que não devem ser levados em consideração para a proposta de interpretação deste trabalho. A interpretação do negócio jurídico deve ocorrer à luz da linguagem e do conteúdo presentes na declaração de vontade e que podem coincidir com o recorte feito pela Contabilidade.

Nesses casos, entendemos que a “essência contábil” não é totalmente desprovida de valor para se aferir o fato jurídico, ao contrário, o fato de o aplicador contábil ser o primeiro a avaliar o evento econômico para fins de registro não deveria ser desconsiderado. Afinal, pode o aplicador contábil, ainda que com outro objetivo, justificar a sua política fiscal com base em linguagem admitida pelo Direito.

Caminhando nessa linha, emprestamos os comentários de Charles William Mcnaughton<sup>112</sup>:

Assim, uma linguagem posterior que infirme a existência de causa, anteriormente referidas pelos elementos categoriais inderrogáveis, estará negando o próprio sentido que se atribui àqueles elementos categoriais

---

<sup>112</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Há critérios para determinação do planejamento tributário lícito**. In MOREIRA, Andre Mendes. O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014. pp. 204-205.

inderrogáveis e, portanto, estará requalificando ou desqualificando a natureza mesma do negócio.

Nesse sentido, creio que a qualificação de certo negócio jurídico com a natureza X ou Y não depende apenas da presença de elementos categoriais inderrogáveis, enquanto enunciados do suporte físico, mas depende da aceitação desses elementos categoriais, como instâncias que se referem a uma causa que não esteja informada por linguagem competente habilitada para tanto.

Ao transmitir essa conclusão para o Direito Tributário, temos que a inexistência de um elemento categorial inderrogável, fixado pelo Direito positivo para que os negócios jurídicos sejam qualificados desta ou daquela maneira, permite a requalificação do ato praticado pelo contribuinte porque lhe falta a sua essência (por essência, entende-se seu conteúdo essencial – campo da existência). Como apontado por Charles Mcnaughton, a jurisprudência administrativa costuma designar esses descompassos de “abuso de forma” ou “substância sobre a forma” ou que, muitas vezes, é outro modo de dizer que o negócio está desprovido da causa jurídica para atender à qualificação pretendida<sup>113</sup>.

Elidie Bifano também desenvolve raciocínio semelhante ao determinar que a essência para o Direito é a causa jurídica – definida por ela como a razão econômico-social do negócio, objetivo colimado pelas partes ao utilizarem o negócio como previsto no sistema ou, ainda, conforme a função que determinado ato tem. Em seguida, a Professora explica que a natureza jurídica é o “enquadramento da transação consoante o negócio ou instituto jurídico contido no sistema e consoante a causa jurídica da transação”<sup>114</sup>.

A única ressalva que fazemos às conclusões acima para adequação às expressões utilizadas neste trabalho é que os elementos categoriais inderrogáveis não correspondem à causa propriamente dita, mas são uma referência a ela e ao objeto típico daquele tipo contratual (estabelecido em lei ou por aceitação social). A causa é, conforme entendimento adotado neste trabalho, a função econômico-social para qual o negócio jurídico foi contratado que, embora possa não ser a função usual, não têm o condão de alterar o regime jurídico do contrato, uma vez que é externo à declaração de vontade. Isto é, o negócio jurídico indireto não é fundamentação para alteração do regime jurídico, mas pode ser justificativa para a nulidade ou ineficácia do negócio, dependendo aí de comprovação.

---

<sup>113</sup> MCNAUGHTON, Charles William. Op. cit. p. 204-205.

<sup>114</sup> BIFANO, Elidie Palma. **Essência e forma da contabilidade no direito tributário**. Revista de direito contábil Fiscal. São Paulo. Volume 3. Número 6. Jul/dez 2021. p. 79.

Diante de todo o exposto no decorrer deste trabalho, retomamos as conclusões alcançadas para consolidação do entendimento aqui defendido:

- (i) A introdução do IFRS no Brasil conferiu um maior nível de **discricionariedade ao aplicador contábil** (análise crítica) para determinar a forma de reconhecimento contábil de determinado evento econômico. A função desse aplicador visa, em última instância, oferecer **informação útil** para a tomada de decisões dos usuários das demonstrações contábeis;
- (ii) No processo contábil, o aplicador contábil identifica e analisa todos os termos do contrato (negócio jurídico) e como eles repercutem na esfera econômica da sociedade, decidindo se consistem em informações úteis. Quando da eleição da política contábil que melhor atende aos objetivos da Contabilidade, o aplicador deverá **divulgar os julgamentos realizados** no processo de aplicação das normas contábeis e quais elementos foram decisivos para essa escolha, sendo que a forma de evidenciação do evento econômico **poderá (ou não) coincidir com a forma jurídica**;
- (iii) Da perspectiva legal, a **primazia da substância sobre a forma não pode ser utilizada** para que um determinado negócio jurídico seja desconsiderado ou requalificado. A “desconsideração da forma” de um negócio jurídico apenas pode ser feita quando demonstrado, **mediante formas autorizadas pelo Direito**, que a relação jurídica instaurada não corresponde às provas apresentadas;
- (iv) No campo da interpretação do conteúdo do negócio jurídico (existência), com base nos elementos categorias inderrogáveis, o **intérprete jurídico pode realizar uma conversão substancial ou entender que o negócio jurídico é inexistente**. Para tanto o contrato precisa conter texto que torne um elemento categorial essencial de determinado tipo contratual inexistente (tipo contratual supostamente pretendido), ao mesmo tempo em que apresente elementos essenciais de outra modalidade (tipo contratual da conversão substancial); para que seja possível a conversão, é essencial que os elementos categoriais do negócio jurídico resultante da conversão estejam suficientemente concretizados na declaração de vontade;

- (v) A conversão substancial pode ser entendida como o **processo de escolha** – devidamente fundamentada – entre duas qualificações jurídicas para um mesmo negócio jurídico, de modo a identificar, qualitativamente, o modelo jurídico que é mais adequado àquela declaração de vontade. Assim, quanto maior o número de elementos do negócio jurídico que se leva em consideração para confrontar os traços característicos do modelo (tipo), tanto maior o grau de correspondência entre o negócio e o modelo jurídico e, portanto, mais adequada a qualificação jurídica da declaração de vontade. A **mais adequada qualificação** de um negócio jurídico é o resultado da afirmação de que há correspondência com o maior número de elementos do negócio jurídico aos traços característico de um certo modelo jurídico-negocial;
- (vi) Para exercer tal atividade, é preciso que o intérprete tenha **consciência dos elementos essenciais** de cada tipo contratual. Os elementos categoriais inderrogáveis, para os contratos tipificados, são a referência **prevista em lei** ao “objeto típico” (e.g., o consenso sobre a coisa e preço, na compra e venda)<sup>115</sup>. No tocante aos contratos inominados (ou atípicos), os elementos categoriais inderrogáveis decorrem da **consciência social**, dependo de uma identificação por meio de doutrina e jurisprudência sobre tais contratos e seus elementos essenciais;
- (vii) A alteração do regime jurídico de um negócio **não pressupõe qualquer defeito nos requisitos de validade ou nos fatores de eficácia**, tampouco aplica-se em razão da identificação de um negócio jurídico indireto em que a função da contratação é não usual. A conversão do tipo contratual ocorre no campo da existência (conteúdo da declaração de vontade) e pode ser feita diretamente pelo intérprete do negócio desde que exista sinalgmas na declaração de vontade que impliquem a existência de outro tipo contratual. Ou seja, a identificação dos elementos categoriais inderrogáveis é uma questão de Direito, e não de fatos,

---

<sup>115</sup> Código Civil. “Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”  
BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Publicado em 11 de janeiro de 2002.

**podendo ser realizada livremente pelo intérprete, que já conta com a autorização legal** para tanto (artigos 110 do CTN e 112 do Código Civil).

Frente aos entendimentos manifestados acima, consideramos que a Contabilidade pode servir como suporte (meio de prova) para a determinação do regime jurídico-tributário aplicável a um negócio jurídico diferente daquele pretendido pelas partes quando, simultaneamente:

1. A **política contábil** desenvolvida pelo aplicador contábil ou enunciada por um dos Pronunciamentos do CPC **faz uso dos elementos categoriais inderrogáveis** de determinado negócio jurídico para justificar a forma de registro contábil; e
2. a) o aplicador contábil identifica que **inexiste elementos** suficientes para que o evento econômico seja registrado (negócio jurídico inexistente), ou b) os elementos identificados pelo aplicador contábil coincidem com uma qualificação jurídica diferente da forma jurídica pretendida pelas partes **e, qualitativamente, a nova qualificação contábil é mais adequada** à luz do conteúdo da declaração de vontade.

Cumprе ressaltar que a posição aqui defendida depende da análise específica de cada declaração de vontade, não podendo ser interpretada de forma generalizada para um tipo contratual. Isso porque a linguagem autorizada pelo Direito continua sendo a única forma para a identificação do regime jurídico e do tratamento tributário decorrente, de modo que a Contabilidade, por si só, não pode ser usada como instrumento para justificar a desqualificação de um regime jurídico definido em lei.

Ou seja, nosso entendimento é de que a Contabilidade pode ser compreendida como um suporte na qualificação do negócio jurídico, uma vez presentes as condições acima. Por óbvio, frente a independência das áreas, presume-se que a utilização da Contabilidade como instrumento para a declaração de negócio jurídico inexistente ou para a conversão substancial será uma medida de exceção nos casos práticos.



## 5 ANÁLISE DE CASOS PRÁTICOS

Neste Capítulo, buscaremos aplicar as conclusões feitas nos Capítulos anteriores a casos concretos de negócios jurídicos que, a depender de seu conteúdo, poderiam ser objeto de conversão substancial ou de declaração de inexistência. Os casos foram identificados por meio de manifestações da RFB, decisões do CARF e/ou de demonstrações financeiras de companhias abertas e foram escolhidos livremente com base na prática e experiência profissional do autor deste trabalho.

Como metodologia deste capítulo, cada um dos exemplos escolhidos para compor o teste das conclusões apresentadas no tópico anterior serão divididos nos seguintes subitens: (i) qualificação jurídica e identificação dos elementos categoriais inderrogáveis; (ii) reflexos tributários; (iii) pronunciamento contábil aplicável; e (iv) possibilidade de conversão substancial ou declaração de inexistência.

### 5.1 Subvenções: vantagem competitiva e o CPC 07 (R1)

#### 5.1.1 Qualificação jurídica e identificação dos elementos categoriais inderrogáveis

Sob a perspectiva do Direito Financeiro, a subvenção é qualificada como o auxílio a entes públicos ou privados, como forma de suplementação de recursos, nos campos de assistência social, médica e educacional ou para cobrir insuficiência de caixa de entidades estatais<sup>116</sup>. Tratando-se de subvenções concedidas a pessoas jurídicas de Direito Privado, a subvenção possui natureza de despesa pública, já que o Estado despense parcela do orçamento público com o objetivo de financiar entidades sem que haja uma contraprestação direta em seu favor<sup>117</sup>.

Ainda na ótica do Direito Financeiro, há a figura de renúncia de receitas. Nesse caso, trata-se de um gasto tributário, isto é, um estímulo ou uma vantagem de cunho fiscal destinado a incentivar as pessoas jurídicas de Direito Privado<sup>118</sup>. A renúncia de receita pode se operar sem que seja exigida qualquer contraprestação pelo particular, consistindo em mecanismos financeiros empregados na esfera da receita pública que produzem indiretamente os mesmos resultados de uma despesa com uma subvenção.

---

<sup>116</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 5ªed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2013. p. 493.

<sup>117</sup> QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **A subversão da subvenção: questionamentos e polêmicas no CARF**. In MOREIRA, Andre Mendes. *O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 905.

<sup>118</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Op. cit.* p. 493.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, particularmente no §3º do artigo 14<sup>119</sup>, define a “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo” como renúncias de receita, desde que reduzam discriminadamente tributos ou contribuições, oferecendo tratamento tributário diferenciado. Destaca-se que, como regra, uma renúncia de receita deve ser acompanhada medidas de compensação, de forma a demonstrar que o benefício não afetará as metas de resultados fiscais do período (conforme estabelecem os incisos I e II do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal).

A despeito das qualificações acima, o Direito Tributário adota um conceito muito mais amplo para a expressão “subvenção”, abarcando, inclusive, as renúncias de receita. A distinção entre o conceito para o Direito Financeiro e o Direito Tributário foi claramente exposto pelo Parecer Normativo CST 112/1978:

2.2 (...) Intuitivamente se é levado a buscar na mencionada Lei Nº 4.320/64 (LGL\1964\3) as definições para os termos empregados até se dar conta de que o art. 44 da Lei nº4.506/64 utilizou SUBVENÇÃO em caráter amplo e genérico ao identificar as suas possíveis fontes também de forma a mais ampla e genérica. Tanto podem ser subvencionadores as pessoas jurídicas de direito público como as pessoas jurídicas de direito privado, e, até mesmo, as pessoas naturais. Diante dessa amplitude atribuída às origens de onde podem provir as subvenções, vislumbra-se, de forma clara, a inadequação dos conceitos constantes da Lei nº 4.320/64 (LGL\1964\3) que só seriam aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público e mesmo apenas em relação à elaboração dos orçamentos públicos. É de se concluir, pois, que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou, do Direito Financeiro, somente aos seus títulos.

2.3 - A amplitude e generalidade atribuída ao termo SUBVENÇÃO pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art.38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção.

---

<sup>119</sup> “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

**BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Publicado em 5 de maio de 2000.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (...)

Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de impostos jamais poderiam ser intituladas de subvenção.

2.4 – (...) Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei nº 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO ou OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO OU OPERAÇÃO.

Sem adentrar a diferenciação da legislação tributária acerca das subvenções para custeio e para investimento, podemos concluir que o conceito de subvenção não possui identidade com as expressões do Direito Financeiro. Mais que isso, a subvenção no Direito Tributário é vista, genericamente, como qualquer forma de auxílio concedido pelo Poder Público à pessoa jurídica de Direito Privado.

Tratando-se de um negócio jurídico atípico, a identificação dos elementos essenciais decorre da consciência social. Sendo assim, à luz do apresentado acima na legislação e nos atos infralegais é possível extrair dois elementos essenciais desse negócio jurídico: (i) alocação de riqueza do Estado para uma pessoa de Direito Privado; e (ii) função de auxiliar a pessoa na forma de um incentivo econômico-financeiro. Ou seja, o Poder Público deve transferir uma vantagem econômica que seria auferida pela pessoa jurídica para que o auxílio seja entendido como uma subvenção, independentemente de ser a título de custeio ou investimento.

### 5.1.2 Reflexos tributários

Até agosto de 2017, o tratamento fiscal aplicável às subvenções concedidas pelo Poder Público era vinculado ao objetivo pelo qual era concedido, podendo ser qualificada como uma subvenção para investimento ou subvenção para custeio. Em linhas gerais, a subvenção para investimento representa uma transferência feita por uma pessoa política para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la não em suas despesas, mas como auxílio à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Já a subvenção para custeio consiste na transferência de recursos para a pessoa jurídica com a finalidade de fazer frente a despesas correntes.

De acordo com a legislação tributária (*i.e.*, artigo 38, §2º, do Decreto-Lei 1.598/77<sup>120</sup> e artigo 30 da Lei 12.973/2014<sup>121</sup>), apenas as subvenções para investimento poderiam ser excluídas da base de cálculo de IRPJ/CSLL, desde que o valor do incentivo seja devidamente registrado em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da LSA<sup>122</sup> (reserva de incentivos fiscais), que não pode ser destinado aos sócios da empresa.

Caso o benefício fiscal não se qualifique como uma subvenção para investimento – consistindo em uma subvenção para custeio – ou não cumpra com os demais requisitos do artigo 30, as receitas deveriam ser computadas na determinação do lucro real<sup>123</sup>. Em suma, a possibilidade de exclusão das receitas de subvenção da base de cálculo de IRPJ/CSLL estava vinculada à classificação do benefício como uma subvenção para investimento, isto é, se o incentivo - em geral, estadual - era concedido com o objetivo de incrementar os investimentos feitos na região.

---

<sup>120</sup> “Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (...) § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas”.

<sup>121</sup> “Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no §1º, ou seja, dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de: I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes”.

<sup>122</sup> BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União. Publicado em 17 de dezembro de 1976.

<sup>123</sup> Lei 4.506. “Art. 44. Integram a receita bruta operacional: (...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

A discussão acerca da qualificação dos benefícios como subvenção para investimento, durante os últimos anos, foi foco de inúmeras decisões administrativas e judiciais. Frente a um cenário jurisprudencial complexo, onde poucos benefícios eram efetivamente qualificados pelas cortes administrativas como uma subvenção para investimento, em 7 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160/17<sup>124</sup>, que se propôs a regular os incentivos fiscais concedidos em âmbito estadual para controlar a guerra fiscal entre os entes da federação.

A Lei Complementar nº 160/17 possuía dois propósitos: (i) conceder anistia (e direito de reinstituição por prazo determinado) aos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados em desacordo com a alínea ‘g’ do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal<sup>125</sup>; e (ii) garantir que todos os benefícios de ICMS, independentemente do motivo que era concedido pelo Estado, recebessem o tratamento de “subvenção para investimento”.

Com o objetivo de regular o primeiro ponto acima (anistia e reinstituição), o CONFAZ editou o Convênio 190/17<sup>126</sup>, que fixou os requisitos e os prazos a serem seguidos pelos Estados para que os benefícios irregulares fossem convalidados no âmbito da Lei Complementar nº 160/17. No contexto de garantir a remissão geral a todos os incentivos irregulares concedidos pelos Estados no decorrer dos anos, o Convênio 190/17 listou todas as espécies de benefícios fiscais compreendidas em seu escopo, incluindo a “isenção”, “redução de base de cálculo”, “crédito outorgado ou crédito presumido” e “outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou

---

<sup>124</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Diário Oficial da União. Publicado em 8 de agosto de 2017.

<sup>125</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

<sup>126</sup> Conforme cláusula primeira, o Convênio 190/17 “dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.”

BRASIL. **Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017**. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Diário Oficial da União. Publicado em 18 de dezembro de 2017.

prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro”.

Em relação ao segundo objetivo da LC nº 160/17, foram incluídos os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973/14<sup>127</sup>, os quais fixaram que qualquer benefício de ICMS deve ser equiparado a uma “subvenção para investimento”, sendo vedada a exigência de “outros requisitos ou condições” não previstos no artigo 30<sup>128</sup>. Nos termos do Parecer da Comissão de Assuntos Econômicos, redigido pelo Senador Ricardo Ferraço, que dispôs sobre as justificativas da Lei Complementar nº 160/17, veja-se a intenção dos novos parágrafos do artigo 30:

O que o SCD nº 5, de 2017, pretende é encerrar a discussão sobre a matéria, mediante a inserção de dispositivos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para prever que os benefícios fiscais relativos ao ICMS, tenham sido ou não concedidos no âmbito da “guerra fiscal”, serão considerados subvenção para investimento. Com isso, serão afastados os ônus decorrentes da incidência do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Embora a questão seja tormentosa do ponto de vista jurídico e possa gerar posicionamentos contrários à proposição, é importante a manutenção das regras inseridas pela Câmara dos Deputados. A preservação dos benefícios previstos no SCD nº 5, de 2017, constitui um dos pontos fundamentais para que se encerrem os efeitos tributários negativos decorrentes de incentivos fiscais de ICMS.

Diante das mudanças legislativas, para fins da determinação da base de cálculo de IRPJ e de CSLL, todo o benefício fiscal juridicamente qualificado como uma subvenção, seja para investimento ou para custeio, poderia receber o tratamento tributário previsto no artigo 30 da Lei nº 12.973/14.

### 5.1.3 CPC 07 (R1)

O recebimento de uma assistência governamental pode ser feito de inúmeras formas, variando desde a sua natureza jurídica até as condições para o seu gozo. Por esse motivo, o CPC editou o CPC 07 (R1)<sup>129</sup> com o objetivo de padronizar a contabilização e evidenciação das assistências governamentais, de forma a permitir a sua comparabilidade entre as entidades.

<sup>127</sup> “§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”

<sup>128</sup> Para os benefícios “irregulares”, os Estados deverão cumprir as condições previstas no artigo 3º da Lei Complementar nº 160/17, particularmente no que se refere à necessidade de registro e depósito, no CONFAZ, da “documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais”.

<sup>129</sup> BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1): Subvenção e Assistência Governamentais**. Aprovado pela Deliberação CVM 646, publicada no Diário Oficial da União em 3 de dezembro de 2010.

Para fins contábeis, a subvenção é definida de forma geral como sendo uma “assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”. A assistência governamental é o benefício econômico específico concedido pelo governo a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam determinados critérios.

Diante das definições acima, o CPC 07 (R1) considera que não devem ser qualificadas como subvenções os benefícios que afetam “condições comerciais gerais”, sem a característica de subvenção governamental, como a depreciação acelerada, reduções de alíquota etc. Com efeito, o propósito da assistência governamental é o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada (item 4 do CPC 07 (R1)).

Pode ser verificado como prática de mercado que as empresas não costumam adotar o procedimento de registro do CPC 07 (R1) aos incentivos gerais, mas apenas àqueles concedidos a determinados setores ou empresas em claro caráter de assistência, que acabam por influenciar a gestão e a tomada de decisões das empresas. A justificativa para que um incentivo seja contabilizado nos termos do CPC 07 (R1) está vinculada ao objetivo de fornecer informação útil e relevante aos usuários (investidores) quanto à dependência financeira do incentivo e ao real desempenho da empresa. Observa-se, assim, que o correto registro de um benefício fiscal depende de uma análise específica pelos aplicadores contábeis, a fim de determinar se o benefício representa uma vantagem patrimonial-econômica para a empresa.

Assumindo que o CPC 07 (R1) é aplicável, o reconhecimento da subvenção será feito apenas quando existir razoável segurança de que: (i) a entidade cumprirá todas as suas condições e (ii) a subvenção será recebida. Mantendo-se de acordo com tais requisitos, o incentivo deverá ser reconhecido como crédito no resultado<sup>130</sup>, seja separadamente como receita, seja como dedução da despesa relacionada, a depender da natureza do benefício concedido (item 29 do CPC 07 (R1)).

---

<sup>130</sup> A justificativa para o tratamento como receita é delineada pelo Item 15 do CPC 07, o qual se reproduz: “15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos: (a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados; (b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação; (c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.”

O CPC 07 (R1) também possui uma interpretação técnica anexa, que trata do caso de benefícios fiscais que possuem condições para o recebimento e que não estão vinculadas às atividades operacionais da entidade. Esse é o caso, por exemplo, de entidades que recebem benefícios fiscais em razão de: (a) operarem em um setor específico, (b) continuarem operando em setores recentemente privatizados; ou (c) começarem ou continuarem a conduzir seus negócios em áreas subdesenvolvidas. Ou seja, a subvenção não está vinculada à geração de receita ou de empregos, por exemplo.

Neste caso (*i.e.*, benefício em área incentivada), o CPC 07 (R1) determina que os incentivos oferecidos como redução ou isenção de tributos sejam efetuados registrando-se o imposto total no resultado - como se devido fosse - em contrapartida da receita de subvenção equivalente. Ou seja, registra-se uma despesa e um receita, um deduzindo o outro<sup>131</sup>. Destaca-se que a forma como o benefício é registrado, se como resultado separado em “outras receitas” ou como dedução da despesa relacionada, deve ser divulgada pela entidade em suas demonstrações contábeis (itens 29, 30 e 31 do CPC 07 (R1)).

No caso de a lei fiscal determinar a constituição de uma reserva de lucros específica (artigo 195-A da LSA), hipóteses que serão analisadas no próximo tópico, o CPC 07 (R1) esclarece que, após o trânsito pela demonstração em resultado, a subvenção será debitada da conta de lucros e prejuízos acumulados e creditada na reserva indicada.

#### 5.1.4 Benefícios fiscais concedidos a terceiros e a inexistência de subvenção

Antes de adentrarmos nossa análise, cabe delimitarmos o escopo de nossos comentários. Não avaliaremos se o reconhecimento contábil de um benefício fiscal em conta de resultado (receita) é uma obrigatoriedade legal, o que, conseqüentemente, levaria à conclusão de que qualquer benefício fiscal não contabilizado na forma do CPC 07 (R1) estaria em desacordo com o artigo 30 da Lei nº 12.973/14. De forma preliminar, entendemos que essa conclusão seria correta ao passo que, para usufruir do tratamento tributário previsto no artigo 30 da Lei nº 12.973/14, o valor do incentivo deverá ser registrado na reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da LSA; por óbvio, valores que não constituíram o resultado contábil da empresa não podem ser qualificados como lucro.

Dito isso, a questão apresentada aqui é relevante porque, desde a edição da Lei Complementar nº 160/17, há uma discussão na doutrina e no mercado acerca de quais benefícios

---

<sup>131</sup> “38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro”



fiscais poderiam ser enquadrados no escopo do artigo 30 da Lei nº 12.973/14. O debate surge a partir da consideração que um dos objetivos da Lei Complementar nº 160/17 foi encerrar as discussões nos tribunais sobre a qualificação de um incentivo fiscal como subvenção para custeio ou investimento.

Com efeito, a discussão decorre, em grande parte, da redação adotada pelo Convênio 190/17, o qual esclareceu que se entende por benefício fiscal qualquer forma de exoneração ou redução, total ou parcial, do ônus de ICMS devido. Conseqüentemente, muitos contribuintes tomaram a posição de que qualquer incentivo fiscal, independentemente da forma que é concedido ou das razões que levaram à sua instituição pelo Estado, deveriam também receber o tratamento tributário previsto no artigo 30 da Lei nº 12.973/14.

A partir dos relatórios contábeis emitidos por companhias abertas, pode-se perceber um aumento material das receitas de subvenção e dos valores destinados às reservas de incentivo fiscal:

Via Varejo S.A. – Demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2020<sup>132</sup>

|  | Controladora |            | Consolidado |            |
|--|--------------|------------|-------------|------------|
|  | 31.12.2020   | 31.12.2019 | 31.12.2020  | 31.12.2019 |
| <b>Lucro (prejuízo) antes da tributação</b>                            | <b>958</b>   | (1.991)    | <b>923</b>  | (2.004)    |
| Imposto de renda e contribuição social à alíquota nominal de 34%       | (326)        | 677        | (314)       | 681        |
| <b>Subvenção de investimento (i)</b>                                   | <b>401</b>   | -          | <b>416</b>  | -          |
| Equivalência patrimonial   | (9)          | (72)       | 18          | 16         |
| Prejuízo fiscal não reconhecido (ii)                                   | -            | -          | (19)        | (83)       |
| Outras diferenças permanentes  | (20)         | (47)       | (20)        | (43)       |
| Imposto de renda e contribuição social efetivos                        | <b>46</b>    | <b>558</b> | <b>81</b>   | <b>571</b> |
| Corrente reconhecido por meio do resultado                             | (35)         | (2)        | (33)        | (5)        |
| Diferido reconhecido por meio do resultado                             | 81           | 560        | 114         | 576        |
| Receitas (despesas) de imposto de renda e contribuição social, líquido | <b>46</b>    | <b>558</b> | <b>81</b>   | <b>571</b> |

(i) A Companhia possui benefícios fiscais de redução do ICMS que são caracterizados como subvenção para investimentos conforme previsto na Lei Complementar 160/17 e Lei 12.973/14. No exercício findo em 31 de dezembro de 2020, a Companhia efetuou a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

| Notas  | Atribuível aos acionistas da Companhia |                       |                  |                             |                    |                   |                     |       |                             |                      | Total |                               |
|--|--|-----------------------|------------------|-----------------------------|--------------------|-------------------|---------------------|-------|-----------------------------|----------------------|-------|-------------------------------|
|  | Capital social                         | Transações de capital | Especial de ágio | Ágio na subscrição de ações | Incentivos fiscais | Opções outorgadas | Ações em tesouraria | Legal | Subvenção para investimento | Prejuízos acumulados |       | Outros resultados abrangentes |
| Saldos em 31 de dezembro de 2018                   | 2.899                                  | (1.232)               | 279              | -                           | 8                  | 75                | (1)                 | 13    | -                           | -                    | (42)  | 1.999                         |
| Prejuízo do exercício                              | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | (1.433)              | -     | (1.433)                       |
| Ajustes de instrumentos financeiros                | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | (10)  | (10)                          |
| Tributos sobre ajustes de instrumentos financeiros | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | 4     | 4                             |
| Resultado abrangente total                         | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | (1.433)              | -     | (1.433)                       |
| Aumento de capital                                 | 20 (a)                                 | 4                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | -     | 4                             |
| Opções outorgadas reconhecidas                     | 20 (d)                                 | -                     | -                | -                           | -                  | 14                | -                   | -     | -                           | -                    | -     | 14                            |
| Absorção de prejuízos acumulados                   | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | (13)  | -                           | 13                   | -     | -                             |
| Saldos em 31 de dezembro de 2019                   | 2.903                                  | (1.232)               | 279              | -                           | 8                  | 89                | (1)                 | -     | -                           | (1.420)              | (48)  | 578                           |
| Lucro do exercício                                 | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | 1.004                | -     | 1.004                         |
| Ajustes de instrumentos financeiros                | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | (24)  | (24)                          |
| Tributos sobre ajustes de instrumentos financeiros | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | 8     | 8                             |
| Ajustes de conversão do período                    | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | (3)   | (3)                           |
| Resultado abrangente total                         | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | 1.004                | (19)  | 985                           |
| Aumento de capital                                 | 20 (a)                                 | 2.230                 | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | -     | 2.230                         |
| Gastos com emissão de ações                        | 20 (a)                                 | (94)                  | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | -     | (94)                          |
| Subvenção para investimento                        | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | -                 | -                   | -     | 1.004                       | (1.004)              | -     | -                             |
| Opções outorgadas reconhecidas                     | -                                      | -                     | -                | -                           | -                  | 53                | -                   | -     | -                           | -                    | -     | 53                            |
| Agio na subscrição de ações                        | 20 (d)                                 | -                     | -                | 2.227                       | -                  | -                 | -                   | -     | -                           | -                    | -     | 2.227                         |
| Saldos em 31 de dezembro de 2020                   | 5.039                                  | (1.232)               | 279              | 2.227                       | 8                  | 142               | (1)                 | -     | 1.004                       | (1.420)              | (67)  | 5.979                         |

As notas explicativas são partes integrantes das demonstrações financeiras.

Tronox Pigmentos do Brasil S/A – Demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2020<sup>133</sup>

<sup>132</sup> Disponível em: <<https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/ce9bff9f-fb19-49b9-9588-c4c6b7052c9c/bd3b910b-c19b-2606-c083-347e1a603d30?origin=1>>. Acesso em: 2/2/2022.

<sup>133</sup> Disponível em: <<https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/d3c7bc8b-55d2-4ca5-9ca1-27626026aecf/9cf3fe8f-58a6-8256-86d0->>

| <b>Tronox Pigmentos do Brasil S.A.</b>                                |                   |                   |
|---|-------------------|-------------------|
|   | <b>31/12/2020</b> | <b>31/12/2019</b> |
| Lucro antes da tributação   | <b>129.373</b>    | 111.292           |
| À alíquota fiscal de 34%  | <b>(43.987)</b>   | (37.839)          |
| <b>Subvenção governamental-isenção de imposto e benefícios</b>        | <b>30.398</b>     | <b>19.806</b>     |
| Despesas não dedutíveis / Receitas não tributáveis para fins fiscais: |                   |                   |
| Pagamento de JCP  | <b>7.335</b>      | 6.032             |
| Outras adições/exclusões permanentes                                  | <b>3.609</b>      | (595)             |
| Utilização de prejuízos fiscais                                       | -                 | 8.949             |
| Constituição IR/CS diferido ativo sobre diferenças temporárias        | <b>52.531</b>     | -                 |
| Outros  | <b>5.163</b>      | 2.266             |
| À alíquota efetiva  | <b>55.049</b>     | (1.382)           |
| Corrente  | <b>(11.701)</b>   | (3.188)           |
| Diferido  | <b>66.750</b>     | 1.806             |

|   | Reservas de capital |                             |                             |                                       | Reservas de lucros |                    |                         |                          | Outros resultados abrangentes | Total     |                   |
|---|---------------------|-----------------------------|-----------------------------|---------------------------------------|--------------------|--------------------|-------------------------|--------------------------|-------------------------------|-----------|-------------------|
|   | Capital Social      | Ágio na integração de ações | Correção monetária especial | Isenção e redução de imposto de renda | Legal              | Incentivos fiscais | Para aumento de capital | Especial para dividendos |                               |           | Lucros acumulados |
| <b>Saldos em 31 de dezembro de 2018</b>                     | 162.505             | 22.791                      | 21.633                      | 136.307                               | 15.867             | 114.839            | 27.705                  | 3.078                    | (11.049)                      | 4.329     | 498.008           |
| Lucro líquido do exercício                                  | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | 109.910                       | -         | 109.910           |
| Outros resultados abrangentes                               | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | 2.356     | 2.356             |
| Prescrição de dividendos                                    | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | 173                      | -                             | -         | 173               |
| Constituição de juros sobre capital próprio                 | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | (17.740)  | (17.740)          |
| Aumento de capital  | 44.424              | (22.791)                    | (21.633)                    | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | -         | -                 |
| Regularização reserva de incentivos fiscais anos anteriores | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | (470)              | 423                     | 47                       | -                             | -         | -                 |
| Constituição de reservas                                    | -                   | -                           | -                           | -                                     | 5.498              | 27.932             | 40.410                  | 3.242                    | -                             | (77.380)  | -                 |
| Dividendos propostos  | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | (4.042)                       | -         | (4.042)           |
| Ganhos (Perdas) atuariais                                   | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | (11.131)  | (11.131)          |
| <b>Saldos em 31 de dezembro de 2019</b>                     | 206.929             | -                           | -                           | 136.307                               | 21.363             | 142.301            | 68.711                  | 0.367                    | -                             | (4.448)   | 577.532           |
| Lucro líquido do exercício                                  | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | 184.422                       | -         | 184.422           |
| Outros resultados abrangentes                               | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | (279)     | (279)             |
| Constituição de juros sobre capital próprio (Nota 15 (f))   | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | (21.573)  | (21.573)          |
| Regularização reserva de incentivos fiscais (Nota 15 (c))   | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | 17.540             | (15.786)                | (1.754)                  | -                             | -         | -                 |
| Constituição de reservas (Nota 15 (g))                      | -                   | -                           | -                           | -                                     | 9.221              | 56.407             | 76.249                  | 8.361                    | -                             | (152.238) | -                 |
| Dividendos propostos (Nota 15 (g))                          | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | (10.611)  | (10.611)          |
| Ganhos (Perdas) atuariais (Nota 15)                         | -                   | -                           | -                           | -                                     | -                  | -                  | -                       | -                        | -                             | (1.781)   | (1.781)           |
| <b>Saldos em 31 de dezembro de 2020</b>                     | 206.929             | -                           | -                           | 136.307                               | 30.584             | 219.248            | 128.174                 | 12.974                   | -                             | (6.569)   | 727.719           |

## 17. Subvenções e assistências governamentais

As subvenções e assistências governamentais (incentivos fiscais) são reconhecidas quando há razoável segurança de que foram cumpridas as condições estabelecidas pelo governo.

A Companhia tem subvenções estaduais que são registradas como redutora dos tributos incidentes sobre as vendas e as subvenções federais são lançadas diretamente na linha do imposto de renda durante o exercício, e, posteriormente, são destinadas à reserva para subvenções de investimentos no patrimônio líquido (reservas de lucros). (...)

### d) Subvenção ICMS – Redução de Base de Cálculo

A Companhia possui redução de base de cálculo do ICMS em algumas operações específicas, dentro do Estado da Bahia, amparadas pelo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/12), de forma que a carga tributária incidente sobre estas operações seja reduzida para 1,5% ou 3%. O referido benefício fiscal foi ainda convalidado pelo Convênio nº 190/17, o qual relacionou as espécies de benefícios fiscais do ICMS reconhecidas, dentre as quais destaca-se a ‘Redução de Base de Cálculo’, benefício este gozado pela Companhia.

A subvenção em comento trata-se da diferença do ICMS beneficiado calculado a alíquota de 1,5% ou 3%, para a alíquota interna do Estado da Bahia (18%).

A Lei Complementar 160/17 produziu alterações à Lei nº 12.973/14, equiparando as subvenções para custeio às subvenções para investimento, no caso do ICMS, para fins fiscais. Neste contexto, estendeu a tratativa de subvenção para investimento relacionada ao ICMS para fins de apuração do

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”).

No exercício de 2020 a Companhia utilizou-se da referida subvenção para fins de redução de base de cálculo do “IRPJ” e “CSLL”, em conformidade com base legal supracitada, registrando um valor de R\$22.297.

Como é possível observar, os reflexos contábeis e financeiros da mudança de política contábil decorrente da edição da Lei Complementar nº 160/17 foram materiais nas demonstrações financeiras das companhias abertas, resultando em aumentos no valor das receitas de subvenção e constituição de reserva de incentivos fiscais na casa de bilhão de reais no caso da Via Varejo. Nota-se que, como esclarece a própria nota explicativa da Tronox Pigmentos, o enquadramento do benefício de redução de base de cálculo como “subvenção para investimento” decorreu da redação utilizada pelo Convênio 190/17.

Dessa feita, é importante ressaltar, novamente, que o Convênio 190/17 se prestou a descrever os benefícios que estariam submetidos à remissão e à reinstituição para, supostamente, encerrar a guerra fiscal entre os Estados, que era um dos objetivos da LC nº 160/17. A lista de benefícios fiscais não visou elencar quais benefícios fiscais estariam no escopo do artigo 30 da Lei nº 12.973/14 e, portanto, não deveria influenciar essa discussão.

Com efeito, a função para o qual um Estado exonera o ICMS não interfere na qualificação do negócio como um benefício fiscal (renúncia de receita). O Poder Público pode escolher excepcionar a incidência do tributo conforme seu juízo, desde que obedeça às regras de compensação definidas na Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse sentido, a doutrina estabelece que normas isentivas podem ser criadas por inúmeras razões<sup>134</sup>:

Como se percebe, a diferença entre a chamada não incidência pura e simples e a isenção é apenas formal, dizendo respeito à técnica utilizada pelo legislador. A técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras; por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com o tributo. Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões da política fiscal (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc).

Com base nos ensinamentos extraídos acima, a Constituição Federal primeiro atribui a competência para instituir esse tributo aos Estados. Em um momento seguinte, o Estado cria a norma geral de incidência do tributo por meio de uma lei ordinária estadual geral. Finalmente, o Estado opta por não tributar situações fáticas e/ou jurídica específicas e, para

---

<sup>134</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 306.

isso, edita uma norma de isenção, ou seja, uma nova lei ordinária estadual que descreve as situações fáticas e/ou jurídicas referidas acima e, a elas, determina expressamente a dispensa do pagamento do tributo.

A norma isentiva, importa destacar, advém do juízo de conveniência do legislador estadual. Esse conceito é há muito conhecido e é posição assentada no STF:

(...) A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.

Os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa – não podem conceder, ainda que sob o fundamento da isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com o apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. (AI 138344 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 02/08/1994, DJ 12-05-1995 PP-12989 EMENT VOL-01786-01 PP-00183)

Diante do exposto, na situação de “isenção” o Estado opta por renunciar a sua competência tributária em razão de motivos extrafiscais, a exemplo de beneficiar setores e empresas. Ou seja, se há vontade de beneficiar um setor ou uma entidade, existe espaço para acreditar que há uma transferência. Observe-se, inclusive, que os montantes isentos são passíveis de serem quantificados em dinheiro, já que antes da norma isentiva há a norma ordinária de tributação.

Contudo, embora qualquer norma isentiva de ICMS acabe por se qualificar como um “benefício fiscal” (e, portanto, deve se submeter ao regramento do Convênio 190/17 caso tenha sido concedido irregularmente), é possível observar incentivos de ICMS que são concedidos com o objetivo de desonerar determinado produto ou operação, e não favorecer especificamente uma empresa ou setor. Nesses casos, os contribuintes acabam, por razões econômicas, ficando “obrigados” a repassar o benefício financeiro do incentivo fiscal ao contribuinte de fato (consumidores) mediante redução do valor total da nota fiscal emitida, cujo montante, em regra, já será líquido do incentivo de ICMS. O elemento extrafiscal pelo qual o Estado optou por renunciar a sua receita não tem qualquer vinculação com a pessoa jurídica que está operacionalizando o benefício.

Esses tipos de benefícios são, **geralmente**, concedidos na forma de isenções, reduções de alíquota e reduções de base de cálculo, situações em que o valor de ICMS constante na nota fiscal já vem líquido de ICMS e, em certa medida, poder-se-ia assumir que a vantagem financeira foi repassada. Exemplos desses benefícios seriam as reduções de alíquota aplicáveis

aos produtos da cesta básica, cujo objetivo é desonerar os contribuintes de fato que adquirem a cesta básica, e não os produtores e varejistas que são os contribuintes de direito. Outro caso é a isenção de ICMS às saídas de veículos para portadores de deficiência. Nesses casos, haveria uma renúncia de receita pelo Estado, mas a vantagem financeira não flui ou não é estabelecida com a intenção de fluir para a empresa que comercializa esses produtos.

Outros exemplos de “reduções” de ICMS que poderiam levar a uma interpretação de que não representam um efetivo benefício fiscal para o contribuinte seriam a redução de base de cálculo aplicável ao vinho<sup>135</sup> ou a isenção nas saídas de produtos de amostra grátis<sup>136</sup>, ambos estabelecidos pelo Estado de São Paulo. Em geral, o tratamento tributário não visa financiar a atividade ou alterar a forma como as empresas que operam com vinho ou distribuem amostra grátis desenvolvem suas atividades, isto é, as reduções não fazem com que as empresas optem por comercializar mais vinho ou distribuir mais amostras grátis.

Nesses casos, consideramos que a dispensa de pagamento de ICMS acaba por não gerar qualquer vantagem para o contribuinte que opera o benefício, seja porque ele não é o “destinatário” da política fiscal isentiva, seja porque trata-se apenas de método de recolhimento distinto que não influencia suas operações.

Se pensarmos a subvenção no Direito Tributário como um negócio jurídico atípico, mas que, por aceitação social, possui como elementos essenciais (i) a alocação de riqueza do Estado para uma pessoa de Direito Privado e (ii) a função de auxiliar a pessoa na forma de um incentivo econômico-financeiro, pode-se dizer que tais benefícios fiscais não se adequam à natureza jurídica de subvenção. Com efeito, a qualificação como uma subvenção para o contribuinte pressupõe que ele é beneficiário da norma isentiva e, caso contrário, o negócio jurídico de subvenção é inexistente, muito embora não deixe de ser um benefício fiscal.

De certa forma, esse entendimento possui certa proximidade com as determinações contábeis fixadas pelo CPC 07 (R1). Com efeito, as “reduções” de ICMS que não visam financiar a atividade privada (que afetam condições comerciais gerais ou que são isenções em caráter geral) e que não geram benefícios econômicos suficientes para impactar como as

---

<sup>135</sup> RICMS/SP. Anexo II. “Artigo 33 (VINHO) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na saída interna dos produtos a seguir indicados, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, realizadas pelo estabelecimento fabricante, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 12% (doze por cento) (Lei 6.374/89, art. 112): (Artigo acrescentado pelo Decreto 48.961 de 21-09-04; DOE 22-09-04; efeitos a partir de 22-09-04)

I - outros vinhos; mostos de uvas cuja fermentação tenha sido impedida ou interrompida por adição de álcool, 2204.2.”

<sup>136</sup> RICMS/Sp. Anexo I. “Artigo 3º (AMOSTRA GRÁTIS) - Saída interna ou interestadual, a título de distribuição gratuita, de amostras de diminuto ou nenhum valor comercial, desde que em quantidade estritamente necessária para dar a conhecer a natureza, espécie e qualidade da mercadoria (Convênio ICMS-29/90).”

operações da entidade são conduzidas, em princípio, não seriam juridicamente qualificadas como incentivos fiscais para a pessoa jurídica que está “operacionalizando” o benefício, assim como não estariam no escopo do CPC 07 (R1).

Dessa forma, a função do aplicador em determinar se determinado benefício fiscal está (ou não) enquadrado no escopo do CPC 07 (R1) é relevante para análise do intérprete se, qualitativamente, o benefício também possuiria os elementos categoriais inderrogáveis para ser qualificado como uma subvenção no Direito Tributário. O não enquadramento no CPC 07 (R1) poderia ser tido como um indício que o contribuinte não deveria submetê-lo ao tratamento tributário do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, sob risco de gozar de um tratamento tributário sobre benefícios fiscais que foram concedidos a terceiros.

Nota-se que, nesse caso, não se trataria de uma conversão substancial, mas que o negócio jurídico da subvenção é inexistente, por faltar ao negócio elementos essenciais da sua qualificação.

## 5.2 Bonificações: contraprestação variável e o CPC 47

### 5.2.1 Qualificação jurídica e identificação dos elementos categoriais inderrogáveis

De acordo com a legislação civil, a compra e venda é o contrato bilateral, oneroso e consensual, mediante o qual o vendedor assume a obrigação de transferir bem ou coisa alienável e de valor econômico ao comprador, que por sua vez assume a obrigação de pagar o preço determinado ou determinável em dinheiro ou equivalente<sup>137</sup>. O elemento categorial inderrogável dessa declaração de vontade é, justamente, o consenso sobre a coisa e preço<sup>138</sup>.

Com efeito, um dos elementos principais da compra e venda é o preço, cuja delimitação pode comportar diferentes variações. Sobre o instituto de preço determinável previsto no Código Civil (artigo 485 e seguintes), por exemplo, a doutrina clássica de Direito Civil reconhece a possibilidade de determinação futura do preço de um contrato de compra e venda,

<sup>137</sup> artigos 481 e seguintes da Lei nº 10.406/02 (Código Civil).

<sup>138</sup> “A liberdade de contratar aparece como um dos princípios que norteiam a formalização dos contratos, concepção da qual decorre a assertiva de que o contrato de ‘compra e venda’ é consensual, dando-se prevalência à manifestação de vontade das partes (...). Ao trazer a onerosidade como atributo inerente ao contrato de ‘compra e venda’, deve ser ressaltado o destaque atribuído pelo doutrinador ao elemento volitivo (...), configurada na perspectiva do vendedor pela obtenção do dinheiro que corresponde ao ‘preço’ na forma ajustada (...). Das lições aqui expostas podem ser extraídos os elementos essenciais do contrato de ‘compra e venda’: a coisa, o preço e o consentimento”. MINATEL, José Antonio. **Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/COFINS**. In MOREIRA, Andre Mendes. O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 533-534.

no sentido de que a sua fixação não precisa ocorrer no momento da tradição. Sobre esse conceito, confira-se esclarecimento de Pontes de Miranda<sup>139</sup>:

O preço não tem de ser, desde logo, preço determinado. Basta que, desde logo, seja determinável. Determina-se o preço quando, ao se concluir o contrato de compra-e-venda, se lhe fixa o quanto, ou, pelo menos, os dois contraentes o conhecem, por ser determinado pelas autoridades públicas. Fixado está o quanto mesmo se, por ignorarem a medida, ou o peso, ou a conveniência do pêso, ou preço do vendedor, os contraentes ainda não têm dêle conhecimento. Já deles não depende; portanto, determinando têm conhecimento subjetivo os contraentes, pode não constar do contrato de compra-e-venda. Então, resulta ele do que sabe o comprado (e.g., preço de catálogo, preço da vitrina).

O preço determinável é diferente da hipótese em que em que as partes praticam um preço, mas, em razão de eventos posteriores, decidem alterá-lo. Apenas neste caso, está-se, efetivamente, diante de uma alteração de preço sujeita à condição futura. Embora tal distinção possa ser de menor relevância sob a ótica financeira, pode ter repercussões na esfera contábil e tributária, já que pode alterar a forma e o momento em que o “ajuste” deve ser registrado, impactando a base tributável de cada período de apuração.

Quando se fala em condição, os atos jurídicos apenas começam a gerar efeitos (condição suspensiva) ou cessam seus efeitos (condição resolutiva) quando ocorrer acontecimento futuro incerto previsto em lei ou no contrato. A título de esclarecimento, de acordo com os artigos 121 a 128 do Código Civil, a condição suspensiva é aquela que limita a eficácia do negócio jurídico até que seja verificada, não acarretando efeitos jurídicos até a ocorrência do evento futuro e incerto, enquanto a condição resolutiva é aquela que o negócio jurídico é eficaz desde sua celebração, mas, havendo o implemento da condição, cessam-se os efeitos.

Tratando-se de preço sujeito à condição, o pagamento de sobrepreço ou devolução do preço pago apenas ocorre mediante a concretização do evento futuro e incerto definido pelas partes. Esse instrumento é comum na prática comercial que utiliza de instrumentos como “bonificação”, “desconto” ou “rebate” como mecanismos de retorno do pagamento inicialmente efetuado pelo comprador ou de diminuição da dívida atribuída ao comprador em razão de variáveis como (i) o volume de compras feitas por certo cliente, (ii) o prazo de pagamento, (iii) o compartilhamento, repasse ou rateio de despesas de promoção de produtos etc.<sup>140</sup>.

---

<sup>139</sup> MIRANDA, Pontes de. *Direito das obrigações: compra e venda, troca, contrato estimatório*; atualizado por Claudia Lima Marques. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (coleção tratado de direito privado: parte especial; 39). p. 99.

<sup>140</sup> “Tendo em vista a dinâmica das relações comerciais, as bonificações e os descontos comerciais não se restringem somente à entrega de quantidade maior de mercadorias, mas também em descontos nos preços de produtos adquiridos pelos compradores. As bonificações podem ser também concessões recebidas tanto em

No Brasil, o preço condicionado é muito comum, particularmente no mercado varejista. Como esse tipo de mercado possui uma margem de lucro pequena em relação à receita de vendas, os varejistas passaram a se utilizar de descontos e bonificações para reduzir os custos de suas operações, mediante a negociação do preço em função do volume de compras, além de fidelizar a relação entre fornecedor e cliente.

Contudo, independentemente de como o preço condicionado é colocado na declaração de vontade (elemento particular), entendemos que há alguns fatores comuns: (i) são valores redutores do preço de venda ou da prestação de serviços; (ii) estão intimamente ligados às operações de venda que os originaram; (iii) são concedidos em razão de algum fator que, direta ou indiretamente, beneficia o vendedor (*e.g.*, pagamento antecipado, fidelização do cliente, incremento de vendas futuras etc.). Com efeito, o desconto é um instrumento contratual de ajuste de preço de um negócio de compra e venda, ou seja, não é a contraprestação por um outro negócio celebrado entre as partes.

### 5.2.2 Reflexos tributários

Os ajustes de preço condicionados podem ser analisados, juridicamente, sob duas perspectivas: a do vendedor e a do comprador. Assumindo que o objeto deste tópico é o instrumento de desconto condicionalmente concedido pelo fornecedor ao seu cliente, a variação do preço será, em princípio, uma redução do resultado de venda para o fornecedor e uma redução do custo de aquisição dos bens pelo cliente.

Na visão do vendedor, contudo, importa a redação do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação alterada pela Lei nº 12.973/14, que define os conceitos de “receita bruta” e “receita líquida” da seguinte forma:

Art. 12. A receita bruta compreende:

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

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I – devoluções e vendas canceladas;
- II – descontos concedidos incondicionalmente;
- III – tributos sobre ela incidentes; e

---

dinheiro como em mercadorias, e no setor de varejo estão, em sua grande maioria, vinculadas ao despenho de venda do varejista, veiculação de propaganda, alteração de preços no mercado ou estratégias promocionais, exposição de mercadorias, dentre outros fatores, e têm forte influência no custo das mercadorias adquiridas”. JUNIOR, Pedro Anan. **As bonificações e os descontos comerciais: a incidência ou não do PIS e da COFINS.** In PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF, MP Editora, 2013, vol. 2, p. 426.



IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

As definições são relevantes porque a legislação estabelece uma distinção entre os ajustes de preço sujeitos a uma condição e aqueles que são concedidos incondicionalmente, sendo que apenas estes são deduzidos da receita bruta (influenciando a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS e do lucro presumido, por exemplo). Nos últimos anos, convencionou-se que um desconto incondicional existe apenas se constante no documento fiscal de venda (nota fiscal); a Instrução Normativa 51/78 estabelece como requisito do desconto incondicional a presença na nota fiscal: “4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”.

Considerando que avaliaremos descontos condicionados, entendemos que a legislação tributária estabelece uma restrição para que ocorra a sua dedução da receita de venda do fornecedor/vendedor. Em sendo assim, importa para nossa análise os efeitos tributários do recebimento do desconto pelo cliente/adquirente. A relevância dessa discussão provém das decisões que têm sido emitidas pelo CARF nos últimos anos acerca do tratamento tributário de PIS e de COFINS aplicável aos descontos condicionados recebidos pelo comprador após a emissão da nota fiscal.

Em algumas decisões mais antigas, o CARF já sustentou que o valor pago a título de “bonificação” representa, para o comprador que a recebe, um elemento redutor do custo de aquisição do produto adquirido, dada a relação existente entre a bonificação e as operações mercantis anteriores. Nesse sentido, confira-se o trecho pertinente do Acórdão 3402-002.092, de 23.07.2013:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS. Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade (...).

No caso em questão, analisou-se a concessão de bonificações em razão de gastos com locação de espaços em loja, logística, publicidade e marketing, lançamento de produtos etc.

Não obstante, a decisão acima mencionada representa o entendimento minoritário da corte administrativa em relação ao tema. As decisões mais recentes, inclusive aquelas proferidas pela CSRF, seguem uma linha de raciocínio distinta, sustentando que as bonificações têm natureza de receita para a empresa que as recebe. De forma geral, tais decisões sugerem que a bonificação ou o desconto teria a natureza de “receita de prestação de serviços”<sup>141</sup>. Vide exemplo abaixo:

**BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.**

Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não cumulativa. Os valores recebidos de fornecedores, seja como contrapartida a espaços privilegiados, garantia de margem ou participação em propaganda e divulgação, mesmo que implementados através do desconto em duplicatas pagas aos mesmos, dissociadas do momento da venda e recebimento dos produtos, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições. (acórdão 3301-006.965, de 22/10/2019).

Nesse caso, o CARF analisou bonificações concedidas de duas formas: “bonificações com descontos em geral”, decorrente da exposição de produtos em gôndolas e da garantia de uma margem mínima para o adquirente; e (ii) “bonificações para inserção comercial”, que são as bonificações com descontos decorrentes da exposição dos produtos em materiais publicitários divulgados pelo contribuinte. Sob a ótica contábil, as “bonificações com descontos em geral” eram registradas como redutoras do custo das mercadorias, ao passo que “as bonificações para inserção comercial” eram redutoras de um passivo contra as agências de publicidade e veículos de comunicação (natureza de ressarcimento de despesa).

---

<sup>141</sup> “COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTO COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não cumulativa. A contribuição será devida sobre qualquer receita, independentemente da forma por meio da qual se deu a sua contabilização ou do seu enquadramento no conceito de restritivo de faturamento defendido por boa parte da doutrina (receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços)”. (Acórdão CARF 3402-003.147, de 20/07/2016).

“PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS. INCIDÊNCIA. Comprovado que os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos são, em verdade, provenientes de serviços prestados pelo autuado incidem as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DOAÇÕES. Mercadorias entregues sem vinculação a operação de compra e venda configuram doação, e não bonificações em mercadorias, sendo regularmente tributadas pelas contribuições não-cumulativas” (Acórdão CSRF 9303-003.515, de 15/3/2016).

O tribunal administrativo entendeu que os valores teriam natureza jurídica de receita operacional, pois se tratava de contraprestação por atividades realizadas e materializadas pelo contribuinte com a entrega de bens ou serviços. Principalmente em relação às “bonificações para inserção comercial”, o CARF colocou que não existiria correspondência das despesas de propaganda do contribuinte com a operação de venda, tendo em vista que o fornecedor não contratava a publicidade diretamente de terceiro (ainda que pago mediante o contribuinte), mas contratava a divulgação do adquirente<sup>142</sup>.

### 5.2.3 CPC 47 e o CPC 16 (R1)

Do ponto de vista contábil, os estoques devem ser mensurados de acordo com o CPC 16 (R1)<sup>143</sup>. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Tratando-se de mercadoria para revenda, o estoque é mensurado conforme item 11 do CPC 16 (R1)<sup>144</sup>:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição

De acordo com a orientação acima, o valor contábil do estoque será o preço definido no contrato, deduzido dos descontos comerciais e outros abatimentos. Ressalva-se, contudo, que o CPC 16 (R1) também esclarece que os custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente que não resultam em estoques devem ser contabilizados de acordo com o CPC 47<sup>145</sup>.

---

<sup>142</sup> “São os contratos que estabelecem os percentuais relacionados à divulgação de produtos e uma série de gastos de Carrefour que serviriam para justificar os descontos no valor pago das duplicatas, como contratação de agência de publicidade, gráfica, distribuidora, salários dos funcionários do departamento de marketing, energia elétrica despendida para a atividade de desenvolvimento e veiculação de material publicitário etc. Assim, os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, diante da falta de correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos. O fornecedor não contrata e paga a publicidade através da Recorrente, mas sim contrata a divulgação de seus produtos pelo próprio Carrefour.” (acórdão 3301-006.965, de 22/10/2019).

<sup>143</sup> BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1): Estoques**. Aprovado pela Deliberação CVM 575, publicada no Diário Oficial da União em 9 de junho de 2009.

<sup>144</sup> Nota-se que o estoque, na verdade, devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Para fins da nossa análise, estamos assumindo que o menor será o custo de aquisição.

<sup>145</sup> BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 47: Receita de Contrato com Cliente**. Aprovado pela Deliberação CVM 762, publicada no Diário Oficial da União em 23 de dezembro de 2016.

Como efeito prático das disposições acima, as definições feitas no CPC 47 serão essenciais para se apurar, para fins contábeis, qual o preço de compra e quais parcelas definidas em contrato podem ser consideradas como custo de contrato.

O objetivo do CPC 47 é fornecer os elementos necessários para que as empresas reconheçam e mensurem os contratos com seus clientes. É princípio básico desse pronunciamento é que a empresa “deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços”.

Como primeiro passo, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de performance cada promessa de transferir ao cliente bem ou serviço. Assim, haverá tantas obrigações de performance no contrato quantas promessas de transferência de bem ou serviço. Os bens e serviços prometidos ao cliente serão considerados distintos entre si se, cumulativamente (item 27 do CPC 47):

- (a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e
- (b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato (ou seja, compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato).

Como aponta o CPC 47, o fato de que a entidade vende regularmente o bem ou o serviço separadamente indica que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente, cabendo apenas uma análise do contrato para avaliar se ele pode ser identificado separadamente das demais obrigações de performance.

A receita será reconhecida pela entidade à medida que for satisfeita cada obrigação de performance. A receita será mensurada pelo preço da transação - o qual deve ser alocado a cada obrigação de performance existente no contrato -, podendo incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

Dentre os elementos componentes do preço, analisaremos um em específico, qual seja a contraprestação a pagar ao cliente. Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente.

Em geral, a contraprestação a pagar ao cliente é computada como uma redução do preço da transação e, portanto, das receitas, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto que o cliente transfere à entidade. Se a contraprestação a pagar ao cliente for pagamento por bem ou serviço distinto transferido pelo cliente, então a entidade deve

contabilizar a compra do bem ou serviço da mesma forma que contabiliza outras compras de fornecedores.

Consequentemente, o desconto/bonificação será reconhecido como um custo de compras pelo fornecedor e uma receita pelo cliente caso aplicador contábil entenda que o ajuste de preço se dá em troca de bem ou serviço distinto daquele que foi transferido pelo fornecedor. Caso contrário (*i.e.*, não se tratar de um bem ou serviço distinto), o montante é reduzido da receita de venda e do valor de estoque para o fornecedor e o cliente, respectivamente.

#### 5.2.4 A conversão do elemento particular em negócio jurídico individualizado

Assim como foi feito para o outro exemplo, cabe delimitarmos o escopo de nossa análise. Como visto, a questão é relevante para fins tributários, principalmente, em razão da incidência de PIS e COFINS sobre o valor do desconto recebido pelo cliente/adquirente. Nossa análise estará limitada à potencial qualificação do desconto como um negócio jurídico separado da compra e venda subjacente.

Não faz parte de nosso escopo os reflexos que os ajustes de preços deveriam ou poderiam ter sobre eventuais créditos registrados pelo cliente caso adote a sistemática não-cumulativa das contribuições sociais.

Dessa feita, o contrato de compra e venda tem como elemento categorial inderrogável, justamente, o consenso sobre a coisa e preço (assim como o de prestação de serviços tem consenso sobre a obrigação de fazer e o preço). Na constituição do preço, é possível que a declaração de vontade tenha um elemento particular com o objetivo de condicionar parte do preço a um evento futuro e incerto.

A nosso ver, é essencial que, no negócio jurídico que tem parte do preço condicionado, a condição esteja intimamente ligada à operação subjacente de compra e venda. Isso porque a condição é um ajuste no preço da operação de compra e venda, não podendo servir como compensação financeira de outra obrigação assumida em contrato.

Na hipótese de se tratar de obrigações simultâneas e recíprocas entre fornecedor e cliente, poder-se-ia dizer que há, na realidade, uma compensação privada de dois negócios jurídicos distintos. Para que tal cenário seja verificado, entendemos que a declaração de vontade contenha linguagem suficiente que permita ao intérprete identificar um segundo negócio jurídico de compra e venda (ou de prestação de serviço), existindo uma clara distinção entre os bens e/ou serviços e entre os preços atribuídos para cada prestação. Ou seja, um mesmo contrato

teria elementos essenciais de dois negócios jurídicos de compra e venda, não se tratando de mero condicionamento do preço de compra da operação original.

Ao analisar a prática de mercado das empresas varejistas, observa-se que essas empresas, em alguns casos, prestam serviços de marketing e propaganda que vão muito além do simples posicionamento dos produtos nas gôndolas. Algumas decisões do CARF apontam que os varejistas se responsabilizam a contratar empresas de marketing especializadas para desenvolver políticas de marketing e materiais publicitários específicos para os fornecedores. Tais tipos de obrigações, embora se deem entre as mesmas partes, não estariam estritamente ligadas à operação de compra e venda, e poderiam, inclusive, ser contratadas separadamente pelo fornecedor.

Em casos como esse, deve-se analisar a declaração de vontade que regula a relação comercial para identificar se o evento futuro e incerto que condiciona parte do preço é uma prestação desconexa da compra e venda subjacente. Isso porque, em princípio, uma subcontratação de serviços fixada contratualmente como uma bonificação, por exemplo, poderia conter elementos de um negócio jurídico distinto, de modo que o intérprete considere que não se trata de mero ajuste de preço da venda de produtos.

A análise a ser feita pelo intérprete do Direito na identificação (ou não) de mais de um negócio jurídico no mesmo contrato de compra e venda de mercadorias é similar ao trabalho feito pelo aplicador contábil. De fato, vimos que a norma contábil determina que não deverá impactar o custo de aquisição dos ativos (ou a receita de venda) as contraprestações pagas pelo fornecedor ao cliente que sejam feitas em contraprestação de bens ou serviços distintos do bem que foi transferido pelo fornecedor.

Em nossa perspectiva, o aplicador contábil nada mais fará do que analisar se o ajuste de preço em razão de condição está ou não intimamente ligado à operação subjacente de compra e venda. Isto é, se é um elemento particular do negócio jurídico fixado pelas partes ou corresponde a um negócio distinto, com seus próprios elementos categoriais inderrogáveis (consenso sobre um bem/serviço e um preço distinto).

A partir das demonstrações financeiras disponibilizadas por companhias abertas do setor de varejo, é evidente que a qualificação dos descontos/bonificações como receitas ou redutores de custo é ponto de extrema relevância na atuação do profissional contábil:

Grupo Carrefour – Demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2020<sup>146</sup>

O Grupo recebe descontos comerciais significativos por acordos negociados com seus fornecedores. Estes acordos comerciais possuem uma gama de condições contratuais entre os tipos de descontos, incentivos e bonificações, e representam um componente significativo reduzindo o custo das vendas de mercadorias.

Devido ao grande volume de transações, a relevância dos valores envolvidos, e ao grau de julgamento exercido pelo Grupo sobre a natureza e o cumprimento das obrigações descritas nos acordos negociados com fornecedores, bem como das estimativas para apurar os valores a serem registrados, em particular no período de corte no qual o resultado dos acordos deve ser reconhecido como redutor dos custos das mercadorias vendidas nos demonstrações financeiras individuais e consolidadas, consideramos esse assunto significativo em nossa auditoria.

Assaí Atacadista – Demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2020<sup>147</sup>

**18 Fornecedores**

|                          | Nota | Controladora |              | Consolidado  |
|--------------------------|------|--------------|--------------|--------------|
|                          |      | 31/12/2020   | 31/12/2019   | 31/12/2019   |
| Fornecedores de produtos |      | 5.450        | 4.864        | 9.607        |
| Fornecedores de serviços |      | 96           | 108          | 573          |
| Acordos comerciais       | 18.2 | (488)        | (410)        | (410)        |
| Total                    |      | <u>5.058</u> | <u>4.562</u> | <u>9.770</u> |

**18.2 Acordos Comerciais**

Incluem bonificação e descontos obtidos dos fornecedores. Esses valores são definidos em contratos e incluem descontos por volume de compras, programas de marketing conjunto, reembolsos de fretes e outros programas similares. O recebimento ocorre por meio do abatimento das faturas a pagar aos fornecedores, conforme condições previstas nos acordos de fornecimento, de forma que as liquidações financeiras ocorrem pelo montante líquido.

Partindo da análise preliminar feita pelo contador, consideramos que o intérprete jurídico poderia se alicerçar nas demonstrações financeiras para sustentar que o cliente deva tratar os descontos recebidos como receitas tributáveis, sob o pressuposto de que, na declaração de vontade, o “evento futuro” da condição é a prestação de uma obrigação desconexa da compra e venda subjacente e que tem um preço plenamente identificável – que é o próprio valor do desconto.

<sup>146</sup> Disponível em: <<https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/32539bbc-7be4-42e1-a485-98a052dc3a81/84c2965a-9463-6c92-a340-e0bcd9b1af8?origin=1>>. Acesso em: 2/2/2022.

<sup>147</sup> Disponível em: <<https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/ec14f0ab-c5d4-4b12-a413-b6cc7475ed98/1e8e8d09-5fdc-4eed-f714-726767d7fcb5?origin=1>>. Acesso em: 2/2/2022.

## 6 CONCLUSÃO

Como visto, o objetivo da Contabilidade é preeminente informacional e visa à criação de um fluxo de comunicação das transações natureza econômico-financeira aos usuários das demonstrações contábeis. O objeto de análise é o próprio patrimônio das entidades e suas variações quantitativas e qualitativas.

Sendo assim, a introdução do IFRS no Brasil conferiu um maior nível de discricionariedade ao aplicador contábil (análise crítica) para determinar a forma de reconhecimento contábil de determinado evento econômico. A função desse aplicador visa, em última instância, oferecer informação útil para a tomada de decisões dos usuários das demonstrações contábeis.

No processo contábil, o aplicador contábil identifica e analisa todos os termos do contrato (negócio jurídico) e como eles repercutem na esfera econômica da sociedade, decidindo se consistem em informações úteis. Quando da eleição da política contábil que melhor atende aos objetivos da Contabilidade, o aplicador deverá divulgar os julgamentos realizados no processo de aplicação das normas contábeis e quais elementos foram decisivos para essa escolha, sendo que a forma de evidenciação do evento econômico poderá (ou não) coincidir com a forma jurídica.

A busca pela definição da informação útil ao usuário é um objetivo, obviamente, contábil, que não necessariamente dialoga com o sistema jurídico brasileiro. Da perspectiva legal, a primazia da substância sobre a forma não pode ser utilizada para que um determinado negócio jurídico seja desconsiderado ou requalificado. A “desconsideração da forma” de um negócio jurídico apenas pode ser feita quando demonstrado, mediante formas autorizadas pelo Direito, que a relação jurídica instaurada não corresponde às provas apresentadas.

De fato, cada campo de estudo tem a sua própria linguagem e objetivos e atribui significação ao fato quando os enuncia. Assim, sobre um mesmo evento, o jurista poderá determinar um fato jurídico, enquanto o contador, o fato contábil; não existe conteúdo sobre forma, existe a forma jurídica e a forma contábil. Para fins de interpretação de um negócio jurídico, importa unicamente a qualificação jurídica de um evento econômico.

No campo da interpretação do conteúdo do negócio jurídico (existência), com base nos elementos categorias inderrogáveis, o intérprete jurídico pode realizar uma conversão substancial ou entender que o negócio jurídico é inexistente. Para tanto o contrato precisa conter texto que torne um elemento categorial essencial de determinado tipo contratual inexistente



(tipo contratual supostamente pretendido), ao mesmo tempo em que apresente elementos essenciais de outra modalidade (tipo contratual da conversão substancial); para que seja possível a conversão, é essencial que os elementos categoriais do negócio jurídico resultante da conversão estejam suficientemente concretizados na declaração de vontade;

A conversão substancial pode ser entendida como o processo de escolha – devidamente fundamentada – entre duas qualificações jurídicas para um mesmo negócio jurídico, de modo a identificar, qualitativamente, o modelo jurídico que é mais adequado àquela declaração de vontade. Assim, quanto maior o número de elementos do negócio jurídico que se leva em consideração para confrontar os traços característicos do modelo (tipo), tanto maior o grau de correspondência entre o negócio e o modelo jurídico e, portanto, mais adequada a qualificação jurídica da declaração de vontade. A mais adequada qualificação de um negócio jurídico é o resultado da afirmação de que há correspondência com o maior número de elementos do negócio jurídico aos traços característico de um certo modelo jurídico-negocial;

Para exercer tal atividade, é preciso que o intérprete tenha consciência dos elementos essenciais de cada tipo contratual. Os elementos categoriais inderrogáveis, para os contratos tipificados, são a referência prevista em lei ao “objeto típico” (*e.g.*, o consenso sobre a coisa e preço, na compra e venda)<sup>148</sup>. No tocante aos contratos inominados (ou atípicos), os elementos categoriais inderrogáveis decorrem da consciência social, dependendo de uma identificação por meio de doutrina e jurisprudência sobre tais contratos e seus elementos essenciais;

A alteração do regime jurídico de um negócio não pressupõe qualquer defeito nos requisitos de validade ou nos fatores de eficácia, tampouco aplica-se em razão da identificação de um negócio jurídico indireto em que a função da contratação é não usual. Fatores extrínsecos ao negócio jurídico - como a causa, função, motivação etc. - não influenciam o campo da existência e a qualificação do regime jurídico do contrato, devendo ser analisados, unicamente, para fins da validade e eficácia. Isso significa que a simulação (vício de vontade) e os defeitos (*e.g.*, erro, coação, lesão) do negócio jurídico não têm o condão de alterar o seu regime jurídico, mas justificariam a nulidade ou anulabilidade, respectivamente, caso a invalidade seja comprovada.

A conversão do tipo contratual ocorre no campo da existência (conteúdo da declaração de vontade) e pode ser feita diretamente pelo intérprete do negócio desde que exista sinalagmas

---

<sup>148</sup> Código Civil. “Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”  
BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Publicado em 11 de janeiro de 2002.

na declaração de vontade que impliquem a existência de outro tipo contratual. Ou seja, a identificação dos elementos categoriais inderrogáveis é uma questão de Direito, e não de fatos, podendo ser realizada livremente pelo intérprete, que já conta com a autorização legal para tanto (artigo 110 do CTN e 112 do Código Civil).

Ao compararmos com a jurisprudência administrativa majoritária e o entendimento que vem sendo manifestado pela RFB no decorrer dos anos, destacamos que o embasamento aqui empregado é distinto. A nossa análise estará limitada ao conteúdo do negócio jurídico, ao passo que as autoridades fiscais analisam o suporte fático para arguir eventual invalidade do negócio e atribuição de um tratamento tributário distinto daquele pretendido pelo contribuinte.

Com base na análise realizada, chegamos à conclusão de que a forma como um evento econômico é reconhecido pela Contabilidade poderia servir de suporte para que o intérprete jurídico possa definir o regime jurídico aplicável, na hipótese de existir coincidência entre os elementos categoriais inderrogáveis daquele tipo de negócio jurídico e as justificativas para a aplicação da política contábil. Para isso, consideramos que se os elementos essenciais do negócio jurídico nomeado pelas partes não estarem presentes ou forem tornados inaplicáveis por outras cláusulas contratuais (ou conjunto de contratos), haveria base para uma conversão substancial do regime jurídico a qual o negócio está submetido, ou a declaração de inexistência caso não seja possível a conservação do negócio. No caso da conversão, é necessário que haja, qualitativamente, os elementos essenciais da nova qualificação jurídica.

Deve-se ponderar que essa análise deve ser feita com base na própria declaração de vontade, e não por elementos externos de cunho econômico ou qualquer suporte fático do negócio. Isso significa que também é notório que a Contabilidade pode considerar elementos externos à declaração de vontade para se aferir o tratamento contábil, que não devem ser levados em consideração para a proposta de interpretação deste trabalho. A interpretação do negócio jurídico deve ocorrer à luz da linguagem e do conteúdo presentes na declaração de vontade e que podem coincidir com o recorte feito pela Contabilidade.

Tendo em vista que a identificação dos elementos categoriais inderrogáveis é uma questão de Direito, e não de fatos, consideramos possível a utilização da Contabilidade para guiar a eleição do regime jurídico-tributável adequado na hipótese de, cumulativamente: (i) a política contábil desenvolvida pelo aplicador contábil ou enunciada por um dos Pronunciamentos do CPC fazer uso dos elementos categoriais inderrogáveis presentes no negócio jurídico para justificar a forma de registro contábil; e (ii) a) o aplicador contábil identificar que inexistem elementos suficientes para que o evento econômico seja registrado

(negócio jurídico inexistente), ou b) os elementos identificados pelo aplicador contábil coincidem com uma qualificação jurídica diferente da forma jurídica pretendida pelas partes e, qualitativamente, a nova qualificação contábil é mais adequada à luz do conteúdo da declaração de vontade.

A posição acima depende da análise específica de cada declaração de vontade - não podendo ser interpretada de forma generalizada para um tipo contratual - e das justificativas divulgadas pelo aplicador contábil para a eleição da política contábil. Como foi possível avaliar a partir dos exemplos escolhidos, apesar de visarem comparabilidade e apresentação de informação útil aos usuários, as normas contábeis não são aplicadas de forma homogênea entre as entidades, o que torna a aplicação dos critérios acima uma tarefa ainda mais minuciosa e específica para cada caso concreto.

Dito isso, a medida em que ocorre o amadurecimento no *IFRS* no contexto jurídico-contábil brasileiro, espera-se, o desenvolvimento da análise crítica do aplicador contábil para trazer mais objetividade e comparabilidade às políticas contábeis da entidade, oferecendo, gradativamente, mais suporte para o intérprete jurídico - tanto no papel de usuário das demonstrações contábeis como para fazer uso dos julgamentos feitos pelos aplicadores contábeis. Ou seja, ao se assumir o ideal de que a informação contábil é neutra e parte do conteúdo do negócio jurídico para averiguar o seu reconhecimento e mensuração, não há por que tal atividade não ser um guia para o intérprete jurídico caso haja elementos na declaração de vontade para se aplicar uma conversão substancial ou a declaração de inexistência do negócio jurídico.

## REFERÊNCIAS

ABREU, José. **O negócio jurídico e a sua teoria geral**. São Paulo: Saraiva, 1984.

ALVIM, Arruda. A sintonia da redação do art. 112 do Código Civil com os princípios contemporâneos do negócio jurídico bilateral e do contrato. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 24, n. 77, p. 13-16, jul. 2004.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AZEVEDO, Antonio Junqueira. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4ª ed. Atual de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Negócio jurídico e declaração negocial**. São Paulo, 1986.

BIFANO, Elidie Palma. **Contabilidade e direito a nova relação**. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUEIRA, Roberto Quiroga (Coord). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2010. v.1.

\_\_\_\_\_. **Essência e forma da contabilidade no direito tributário**. *Revista de direito contábil Fiscal*. São Paulo. Volume 3. Número 6. Jul/dez 2021.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da União*. Publicado em 28 de dezembro de 2007 – Edição extra.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (...). *Diário Oficial da União*. Publicado em 14 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição (...). *Diário Oficial da União*. Publicado em 28 de maio de 2009.

BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. Aprovado pela Deliberação CVM 835, publicada no *Diário Oficial da União* em 11 de dezembro de 2019.

BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2): Arrendamentos**. Aprovado pela Deliberação CVM 787, publicada no *Diário Oficial da União* em 26 de dezembro de 2017.

BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 47: receita de Contrato com Cliente**. Aprovado pela Deliberação CVM 762, publicada no *Diário Oficial da União* em 23 de dezembro de 2016.

BURANELLO, Renato Macedo. **Manual do direito do agronegócio**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Normatização contábil internacional: adoção das *IFRS* e *IFRS* for SMEs pelos países e sua associação com a qualidade da governança e o sistema legal. Trabalho apresentado no XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, em São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. Disponível em: <<https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos162016/184.pdf>>. Acesso em: 1/6/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos**. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 105 (2010).

COMPARATTO, Fabio Konder. **Sucessões Empresariais**. Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo.

DEL NERO, João Alberto Schutzer. **Conversão substancial do negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DELGADO, José Augusto. Comentários ao Código Civil Brasileiro, v.2.: dos fatos jurídicos. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DINIZ, Gustavo Saad. **Existência, validade e eficácia do negócio jurídico estipulado por sociedade empresária**. Revista Nacional de Direito e Jurisprudência, v. 19, p. 27-32, 2001.

EIZIRIK, Nelson. **A lei das S/A vomentada**. Volume III. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERNANDES, Edison. **Arrendamento (e figuras afins) – comentários tributários ao pronunciamento técnico CPC 06 (R2)**. Revista de direito contábil Fiscal. São Paulo. Volume 3. Número 6. Jul/dez 2021.

\_\_\_\_\_. **Breve introdução ao estudo sobre a dependência do IRPJ ao IFRS**. In. SILVA, Fabio Pereira [et al.]. Controvérsias jurídico-contábeis. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2021.

\_\_\_\_\_. **Imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL: de acordo com a Lei nº 12.973, de 2014**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 100.

\_\_\_\_\_. **Novo imposto de renda das empresas: repercussão dos tributos sobre o lucro no patrimônio da empresa**. São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

FLORES, Eduardo. Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2018.

FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guilherme Oscar. **Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil**. In. SILVA, Fabio Pereira [et al.]. Controvérsias jurídico-contábeis. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2021.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

GELBCKE, Ernesto Rubens [et al.]. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Ed. Forense.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Teoria da contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais**. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP, v. 1, n. 1, p. 8 - 15 set./dez. 2007.

IUDÍCIBUS, Sergio; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução**. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005.

JUNIOR, Pedro Anan. **As bonificações e os descontos comerciais: a incidência ou não do PIS e da COFINS**. In PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF, MP Editora, 2013, vol. 2.

LAMY FILHO, Alfredo (coord.); PEDREIRA, José Luiz(coord.). **Direito das Companhias**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 2v.

MATTIETO, Leonardo. **Negócio jurídico simulado (notas ao art. 167 do Código Civil)**. In DELGADO, Mario Luiz; ALVES, Jones Figueirêdo. Questões controvertidas: parte geral do Código Civil.v.6. São Paulo: Editora Método, 2007. pp. 465-480.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MCNAUGHTON, Charles William. **Há critérios para determinação do planejamento tributário lícito**. In MOREIRA, Andre Mendes. O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014.

MINATEL, José Antonio. **Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/COFINS**. In MOREIRA, Andre Mendes. O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014.

MIRANDA, Pontes de. **Direito das obrigações: compra e venda, troca, contrato estimatório; atualizado por Claudia Lima Marques**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (coleção tratado de direito privado: parte especial; 39).

\_\_\_\_\_. **Negócios jurídicos, representação, conteúdo, forma, prova; atualizado por Marcos Bernasrdes de Mello, Marcos Ehrhardt Jr**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. (coleção tratado de direito privado: parte especial; 3).

MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário.** In Direito Tributário e o Novo Código Civil. GRUPENMACHER, Betina Treiger (organizadora). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250.

MUNIZ, Ian de Porto Alegre. **Reorganizações Societárias.** São Paulo: Makron Books, 1996.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro.** 5ªed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Lei nº 12973/14: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico).** In MOREIRA, Andre Mendes. O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Comentários ao código civil de 2002: parte geral arts. 1º a 232.** 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2017.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. **O enforcement das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014.** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: MP Editora, vol. 1, jan-jun/2019.

PINTO, Alexandre Evaristo; TOSELLI, Luis Henrique Marotti; PEREIRA, Edison Arisa. **Do tratamento tributário aplicável aos ajustes contábeis decorrentes do teste de adequação de passivos (TAP).** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: MP Editora, vol. 1, jan-jun/2019.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **A subversão da subvenção: questionamentos e polêmicas no CARF.** In MOREIRA, Andre Mendes. O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014.

ROCHA, Sergio André. **Questões fundamentais do imposto de renda após a lei nº 12.973/14.** In ROCHA, Sergio André (coord.). Direito tributário societário e a reforma da lei das S/A - VOL. IV – desafios da neutralidade e a lei nº 12.973/14 – São Paulo: Quartier Latin, 2015.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: parte geral.** 12 ed. Saraiva, 1981.

RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil.** V.1. São Paulo, Saraiva, 1957.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária.** São Paulo: RT, 2013.

VASCONCELLOS, Roberto França de. BONTEMPO, Bruno Palhares. **Neutralização dos efeitos fiscais de planejamentos tributários baseados na aplicação de novos métodos ou critérios contábeis.** Revista de direito contábil fiscal. São Paulo. Volume 1. Número 2. Jul/dez 2019.

VICENTE, Rao. **Ato jurídico: noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais: o problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração** 3ª ed., anotada e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.